MANUAL

Contabilitatea și prevenirea erorilor contabile

Mariana DARLAIANE

București
2015

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea
şi prevenirea
erorilor contabile

Mariana DARLAIANE

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 978-973-0-18915-5

© Mariana Darlaiane - autor

Tehnoredactare şi copertă: Angelica Stoica

Corectură: Elisabeta Constantinescu

Tipărit la Spektar JSC, Bulgaria

© Rezon Media Grup SRL

București 2015

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CAPITOLUL 1.
Cadrul general privind raportările financiare anuale **9**

1.1. Răspunderea privind organizarea şi conducerea contabilităţii **9**

1.2. Raportarea situaţiilor financiare Categorii de entităţi **11**

1.3. Răspunderea privind organizarea controlului intern **24**

CAPITOLUL 2.
Întocmirea şi prezentarea bilanţului şi contului de profit şi pierdere **31**

A. Bilanţul **31**

2.1. Principii şi politici generale de raportare financiară **33**

2.1.1. Principii generale de raportare financiară 33

2.1.2. Politicile contabile 45

2.1.3. Evaluarea la data intrării în entitate 50

2.1.4. Evaluarea la data bilanţului 62

2.1.5. Evaluarea la data ieşirii din entitate 64

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Raportarea şi prezentarea activelor imobilizate **65**
2.2.1. Imobilizări necorporale 67
2.2.2. Imobilizări corporale 93
2.2.3. Imobilizări financiare 164
2.3. Raportarea şi prezentarea activelor circulante **178**
2.3.1. Stocuri 179
2.3.2. Contabilitatea trezoreriei 212
2.3.3. Creanțe 229
2.4. Raportarea şi prezentarea datoriilor **238**
2.5. Operațiuni în valută **261**
2.6. Raportarea şi prezentarea capitalurilor proprii **269**
2.7. Contabilitatea angajamentelor şi a altor elemente extrabilanțiere **286**
2.8. Contabilitatea provizioanelor **291**
2.9. Contabilitatea subvențiilor **306**
2.10. Contabilizarea activelor primite prin transfer de la clienți şi a operațiunilor privind conectarea utilizatorilor la rețelele de utilități **324**
B. Contul de profit şi pierdere **327**
2.11. Raportarea veniturilor **329**

Scanned with OKEN Scanner

2.12. Raportarea cheltuielilor 350

C. Conturi noi. Transpunere conturi 356

2.13. Conturi noi 356

2.14. Transpunere conturi 359

CAPITOLUL 3.
Erorile contabile şi corectarea acestora 368

3.1. Erori de aplicare a politicilor contabile 368

3.2. Corectarea erorilor contabile 371

3.3. Estimări în contabilitate şi corectarea acestora 377

3.4. Evenimente ulterioare datei bilanțului 379

CAPITOLUL 4.
Închiderea anuală 383

4.1. Inventarierea anuală a activelor, datoriilor şi capitalurilor 383

4.2. Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii 396

CAPITOLUL 5.
Situația fluxurilor de trezorerie şi situația modificărilor capitalului propriu 404

5.1. Situația fluxurilor de trezorerie 404

5.2. Situația modificărilor capitalului propriu 413

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 6.
Note explicative la situațiile financiare anuale 417

6.1. Dispoziții generale privind notele explicative la situațiile financiare anuale 417

6.2. Conținutul notelor explicative la situațiile financiare anuale pentru toate entitățile 418

6.3. Prezentarea de informații suplimentare de către entitățile mijlocii și mari 421

6.4. Părți legate 432

CAPITOLUL 7.
Situațiile financiare și raportările anuale 438

7.1. Întocmirea situațiilor financiare anuale 438

7.2. Raportul administratorilor 468

7.3. Aprobarea, semnarea și publicarea situațiilor financiare anuale 469

7.4. Auditul situațiilor financiare 472

7.5. Raportarea plăților efectuate către Guverne 485

7.6. Sancțiuni administrative pentru nerespectarea legislației contabile 491

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

CADRUL GENERAL PRIVIND RAPORTĂRILE FINANCIARE ANUALE

1.1. Răspunderea privind organizarea şi conducerea contabilităţii

Contabilitatea financiară trebuie organizată şi condusă obligatoriu de următoarele persoane juridice:

- societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţile cooperatiste şi celelalte persoane juridice;
- instituţiile publice, asociaţiile şi celelalte persoane juridice cu şi fără scop patrimonial;
- subunităţile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparţin persoanelor prevăzute mai sus, cu sediul în România, precum şi subunităţile fără personalitate juridică din România care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate;
- organismele de plasament colectiv care nu sunt constituite prin act constitutiv, astfel cum sunt prevăzute în legislaţia pieţei de capital, fondurile de pensii facultative, fondurile de pensii administrate privat şi alte entităţi organizate pe baza Codului civil.

Scanned with OKEN Scanner

Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării entităţii respective.

Contabilitatea se organizează şi se conduce, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-şef sau altă persoană angajată cu contract individual de muncă şi care are atribuţii privind conducerea contabilităţii entităţii. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare. De asemenea, contabilitatea poate fi organizată şi condusă pe bază de contracte de prestări servicii în domeniul contabilităţii, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România. Aceste persoane, fie cele fizice, fie cele juridice sunt răspunzatoare pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile.

Începând cu 01.01.2015, persoanele fizice care desfăşoară activităţi în scopul realizării de venituri au obligaţia să conducă evidenţa contabilă pe baza regulilor contabilităţii în partidă simplă sau, la opţiunea acestora, pe baza regulilor contabilităţii în partidă dublă, cu excepţia situaţiei în care în legislaţia fiscală se prevede altfel. În această situaţie, conducerea contabilităţii se poate efectua de către aceste persoane, iar răspunderea pentru conducerea contabilităţii revine acestora.

Registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar şi Cartea mare. Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanţă cu destinaţia acestora şi se prezintă în mod ordonat şi astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea şi controlul operaţiunilor contabile efectuate.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate se întocmește balanța de verificare, cel puțin la încheierea exercițiului financiar, la termenele de întocmire a situațiilor financiare, a raportărilor contabile, precum și la finele perioadei pentru care entitatea trebuie să întocmească declarația privind impozitul pe profit/venit, potrivit legii.

1.2. Raportarea situațiilor financiare-Categorii de entități

Începând cu 01.01.2015, OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și OMFP 2.239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate au fost abrogate prin Ordinul 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care reprezintă noul referențial contabil pentru societățile din țara noastră, excepție făcând cele obligate să aplice IFRS. Așadar, OMFP 1802/2014 se aplică de către următoarele categorii de persoane ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată:

1. societăți:
- societățile în nume colectiv;
- societățile în comandită simplă;
- societățile pe acțiuni;
- societățile în comandită pe acțiuni și
- societățile cu răspundere limitată;
2. societățile/companiile naționale;
3. regiile autonome;
4. institutele naționale de cercetare-dezvoltare;

Scanned with OKEN Scanner

5. societăţile cooperative şi celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcţionează pe principiile societăţilor;

6. subunităţile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparţin persoanelor juridice cu sediul în România;

7. subunităţile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparţin persoanelor prevăzute la pct. 1-5, cu sediul în România;

8. subunităţile din România care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate;

9. grupurile de interes economic, înfiinţate potrivit legii.

Reglementările aprobate prin OMFP 1802/2014 transpun parţial prevederile Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European şi a Consiliului privind situaţiile financiare anuale, situaţiile financiare consolidate şi rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European şi a Consiliului şi de abrogare a Directivelor 78/660/CEE şi 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 182 din data de 29 iunie 2013.

Subunităţile fără personalitate juridică, care aparţin persoanelor juridice cu sediul în România trebuie să organizeze şi să conducă evidenţă contabilă proprie, astfel încât aceasta să permită determinarea informaţiilor şi a obligaţiilor prevăzute de lege, iar persoanele juridice cărora le aparţin să poată întocmi situaţii financiare anuale.

Activitatea desfăşurată în străinătate de subunităţile fără personalitate juridică, care aparţin persoanelor juridice cu sediul în România, se include în situaţiile financiare ale persoanei juridice române şi se raportează pe teritoriul României,

Scanned with OKEN Scanner

cu respectarea prevederilor Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Din punct de vedere contabil, sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate reprezintă subunități fără personalitate juridică ce aparțin acestor persoane juridice și au obligația întocmirii situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile cerute de Legea contabilității nr. 82/1991.

În situația în care persoana juridică cu sediul în străinătate își desfășoară activitatea în România prin mai multe sedii permanente, situațiile financiare anuale și raportările contabile cerute de Legea contabilității nr. 82/1991 se întocmesc de sediul permanent desemnat să îndeplinească obligațiile fiscale, acestea reflectând activitatea tuturor sediilor permanente.

Odată cu intrarea în vigoare a Ordinului 1802/2014 s-au modificat și criteriile de mărime a enităților raportoare precum și raportările care trebuie făcute de acestea. Astfel, de la 01.01.2015 avem trei categorii de entități:

A. Microentitățile sunt entitățile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 350.000 EUR;

b) cifra de afaceri netă: 700.000 EUR;

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.

Scanned with OKEN Scanner

Microentităţile vor întocmi:

- bilanţ prescurtat;

- cont prescurtat de profit şi pierdere, care să prezinte separat: cifra de afaceri netă, alte venituri, costul materiilor prime şi al consumabilelor, cheltuieli cu personalul, ajustări de valoare, alte cheltuieli, impozite, profit sau pierdere;

- note explicative simplificate.

Formatul bilanţului prescurtat, întocmit de aceste entităţi este următorul:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

II. Imobilizări corporale

III. Imobilizări financiare

B. Active circulante

I. Stocuri

II. Creanţe

(Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)

III. Investiţii pe termen scurt

IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

H. Provizioane

I. Venituri în avans

J. Capitaluri proprii

I. Capital subscris

Scanned with OKEN Scanner

II. Prime de capital
III. Rezerve din reevaluare
IV. Rezerve
V. Profitul sau pierderea reportat(ă)
VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

În notele explicative simplificate se vor prezenta doar informații referitoare la:

a) politicile contabile adoptate, inclusiv:

- bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente;
- conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile prevăzute de prezentele reglementări;
- orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate;

b) valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active şi datorii contingente neincluse în bilanț, indicând natura şi forma oricărei garanții reale care a fost acordată; separat de acestea, sunt prezentate orice angajamente privind pensiile şi entitățile afiliate sau asociate;

c) suma avansurilor şi creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere şi de supraveghere, cu indicarea ratelor dobânzii, a principalelor condiții şi a oricăror sume restituite, amortizate sau la care s-a renunțat, precum şi a angajamentelor asumate în numele acestora sub forma garanțiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie.

De asemenea, în raportul administratorilor informațiile obligatorii sunt doar cele referitoare la achizițiile propriilor acțiuni, şi anume:

- motivele achizițiilor efectuate în cursul exercițiului financiar;

Scanned with OKEN Scanner

- numărul şi valoarea nominală sau, în absenţa acesteia, echivalentul contabil al acţiunilor achiziţionate şi înstrăinate în cursul exerciţiului financiar şi proporţia din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;
- în cazul achiziţiei şi înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acţiunilor;
- numărul şi valoarea nominală sau, în absenţa acesteia, echivalentul contabil al tuturor acţiunilor achiziţionate şi deţinute de entitate şi proporţia din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă.

Situaţiile financiare anuale întocmite de microentităţi trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii entităţii. Dacă aplicarea prevederilor OMFP 1802/2014 nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă a activelor, a datoriilor, a poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii entităţii, în notele explicative la situaţiile financiare se vor furniza informaţii suplimentare necesare pentru respectarea cerinţei de „imagine fidelă".

Atenţie!

Simplificările şi exceptările prezentate mai sus nu se aplică entităţilor de interes public. O entitate de interes public este considerată ca fiind din categoria entităţilor mijlocii şi mari, indiferent de cifra de afaceri netă, totalul activelor sau numărul său mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

B. Entitățile mici sunt entitățile care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților şi care nu depăşesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 4.000.000 EUR;

b) cifra de afaceri netă: 8.000.000 EUR;

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Entitățile mici întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- **bilanț prescurtat,**
- **cont de profit şi pierdere,**
- **notele explicative la situațiile financiare anuale.**

Bilanțul prescurtat are formatul prevăzut mai sus, la Microentități.

Opțional, entitățile mici pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu şi/sau situația fluxurilor de trezorerie.

C. Entitățile mijlocii şi mari sunt entitățile care, la data bilanțului, depăşesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 4.000.000 EUR;

b) cifra de afaceri netă: 8.000.000 EUR;

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

În cadrul acestei categorii, în funcție de criteriile de mărime, grupurile se împart în două categorii, astfel: grupuri mici şi mijlocii, respectiv grupuri mari.

Grupurile mici şi mijlocii sunt grupurile constituite din societățile-mamă şi filialele care urmează să fie incluse în consolidare şi care, pe bază consolidată, nu depăşesc limi-

Scanned with OKEN Scanner

tele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii la data bilanţului societăţii-mamă:

a) totalul activelor: 24.000.000 EUR;

b) cifra de afaceri netă: 48.000.000 EUR;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 250.

Grupurile mari sunt grupurile constituite din societăţile-mamă şi filialele care urmează să fie incluse în consolidare şi care, pe bază consolidată, depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii la data bilanţului societăţii-mamă:

a) totalul activelor: 24.000.000 EUR;

b) cifra de afaceri netă: 48.000.000 EUR;

c) numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 250.

Determinarea valorii criteriilor de mărime se bazează doar pe indicatorii corespunzători societăţii-mamă şi filialelor cuprinse în consolidare. La stabilirea criteriilor de mărime, societatea-mamă poate să nu ia în considerare filialele pe care intenţionează să le excludă din consolidare în baza oricărei din următoarele situaţii:

a) în cazurile extrem de rare în care informaţiile necesare pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate nu pot fi obţinute fără cheltuieli disproporţionate sau întârzieri nejustificate;

b) acţiunile sau părţile sociale ale entităţii în cauză sunt deţinute exclusiv în vederea vânzării lor ulterioare; sau

c) restricţii severe pe termen lung împiedică în mod substanţial exercitarea de către societatea-mamă a drepturilor sale asupra activelor sau conducerii entităţii în cauză.

BIBLIOTECA JUDEŢEANĂ „GH. ASACHI" IAŞI

Scanned with OKEN Scanner

În scopul determinării limitelor legate de totalul activelor şi de cifra de afaceri netă, nu se efectuează:

- compensarea valorilor contabile ale acţiunilor sau părţilor sociale în capitalul entităţilor incluse în consolidare cu proporţia pe care o reprezintă în capitalurile proprii ale acestor entităţi,
- eventualele eliminări specifice în consolidarea situaţiilor financiare, referitoare la:

a) datoriile şi creanţele dintre entităţi, inclusiv dividendele interne;

b) veniturile şi cheltuielile aferente tranzacţiilor dintre entităţi; şi

c) profiturile şi pierderile rezultate din operaţiuni efectuate între entităţi şi care sunt incluse în valoarea contabilă a activelor.

Entităţile mijlocii şi mari, precum şi entităţile de interes public întocmesc situaţii financiare anuale care cuprind:

- **bilanţ;**
- **cont de profit şi pierdere;**
- **situaţia modificărilor capitalului propriu;**
- **situaţia fluxurilor de trezorerie;**
- **notele explicative la situaţiile financiare anuale.**

În cazul entităţilor nou-înfiinţate, acestea pot întocmi pentru primul exerciţiu financiar de raportare situaţiile financiare în oricare din formatele menţionate mai sus. Pentru al doilea exerciţiu financiar de raportare, aceste entităţi analizează indicatorii determinaţi din situaţiile financiare ale anului precedent şi indicatorii determinaţi pe baza datelor din contabilitate şi a balanţei de verificare încheiate la sfârşitul exerciţiului financiar curent, întocmind situaţii financiare anuale în funcţie de criteriile de mărime înregistrate.

Scanned with OKEN Scanner

Atunci când, la data bilanțului, o entitate depăşeşte sau încetează să mai depăşească limitele a două dintre cele trei criterii menționate la entitățile enumerate mai sus, acest fapt afectează aplicarea derogărilor prevăzute de OMFP 1802/2014 numai dacă acest lucru are loc în două exerciții financiare consecutive. Astfel, se reanalizează numărul de componente ale situațiilor financiare anuale, astfel:

a) o entitate care a întocmit situații financiare anuale prevăzute la entitățile mici va întocmi situațiile financiare anuale prevăzute la entitățile mijlocii şi mari numai dacă în două exerciții financiare consecutive depăşeşte limitele a două dintre cele trei criterii;

b) o entitate care a întocmit situațiile financiare anuale prevăzute la entitățile mijlocii şi mari va întocmi situații financiare anuale prevăzute la entitățile mici, numai dacă în două exerciții financiare consecutive nu depăşeşte limitele a două dintre cele trei criterii.

O analiză similară se efectuează şi de către microentități.

Atenție!

Ca urmare, pentru întocmirea situațiilor financiare anuale, încadrarea în criteriile de mărime prevăzute de OMFP 1802/2014 se efectuează la sfârşitul exercițiului financiar, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare ale exercițiului financiar precedent celui de raportare şi a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate şi a balanței de verificare încheiate la sfârşitul exercițiului financiar curent, utilizându-se cursul de schimb valutar publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la data de 19 iulie 2013, respectiv 4,4338 lei/euro.

Scanned with OKEN Scanner

Atenție!

Ministerul de finanțe va emite un ordin prin care va stabili limitele în lei a celor 3 indicatori de mărime, la valori rotunjite. Aşadar cursul de 4,4338 lei/euro nu va mai fi valabil în momentul în care va apărea acest ordin.

O societate-mamă întocmeşte situații financiare anuale consolidate începând cu primul exercițiu financiar în care sunt depăşite criteriile de mărime, cu respectarea condițiilor prevăzute pentru „Situații financiare anuale consolidate şi rapoarte consolidate".

Atunci când, la data bilanțului, un grup depăşeşte sau încetează să mai depăşească limitele a două dintre cele trei criterii, acest fapt are incidență asupra aplicării derogărilor prevăzute de reglementările OMFP 1802/2014 numai dacă acest lucru are loc în două exerciții financiare consecutive.

Prin două exerciții financiare consecutive se înțelege exercițiul financiar precedent celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale şi exercițiul financiar curent, pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale.

Exemplu:

Situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2015

Pentru întocmirea situațiilor financiare anuale ale exercițiului financiar 2015, încadrarea în criteriile de mărime prevăzute de OMFP 1802/2014 se efectuează la sfârşitul exercițiului financiar, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2014 şi a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate

Scanned with OKEN Scanner

şi a balanţei de verificare încheiate pentru exerciţiul financiar 2015.

Presupunem că, pe baza indicatorilor determinaţi din situaţiile financiare anuale ale exerciţiului financiar 2014 entitatea a depăşit limitele a două din cele 3 criterii de mărime stabilite pentru entităţile mijlocii şi mari.

La 31.12.2015 entitatea înregistrează o cifră de afaceri netă în sumă de 40.000.000 lei, total active 20.000.000 lei, numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar fiind de 40 salariaţi.

Pentru a stabili componenţa setului de situaţii financiare ce trebuie întocmit entitatea va proceda la verificarea încadrării în criteriile de mărime utilizând cursul de schimb valutar publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la data de 19 iulie 2013, respectiv 4,4338 lei/euro:

Total active 20.000.000 / 4,4338 = 4.510.803,37 euro

Cifra de afaceri netă: 40.000.000 / 4,4338 = 9.021.606,75 euro

Număr mediu salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 40

Se observă că entitatea depăşeşte două din cele trei criterii de mărime prevăzute pentru încadrarea în categoria entităţilor mijlocii şi mari, respectiv total active (limita este de 4.000.000 euro) şi cifra de afaceri (limita este de 8.000.000 euro). Numărul mediu de salariaţi nu a fost depăşit, acesta având limita de 50.

La data de 31.12.2015, entitatea va întocmi situaţii financiare anuale care cuprind:

a) bilanţ,

b) cont de profit şi pierdere,

c) situaţia modificărilor capitalului propriu,

d) situaţia fluxurilor de trezorerie,

e) note explicative la situaţiile financiare anuale.

Scanned with OKEN Scanner

Situațiile financiare ale anului 2016

Pentru întocmirea situațiilor financiare ale anului 2016, încadrarea în criteriile de mărime, se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare ale anului 2015 și a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate și a balanței de verificare încheiate la 31 decembrie 2016.

Presupunem că la 31 decembrie 2016 s-au realizat următoarele valori ale indicatorilor:

- total active - 15.000.000 lei

- cifra de afaceri netă - 30.000.000 lei

- număr mediu salariați în cursul exercițiului financiar - 40

Prin urmare, valorile în euro ale celor doi indicatori sunt:

Total active 15.000.000 / 4,4338 = 3.383.102,53 euro

Cifra de afaceri netă: 30.000.000 / 4,4338 = 6.766.205,06 euro

Număr mediu salariați în cursul exercițiului financiar: 40

Chiar dacă toți cei trei indicatori nu depășesc limitele de la entitățile mijlocii și mari, la data de 31.12.2016, entitatea va întocmi situații financiare anuale care cuprind:

a) bilanț,

b) cont de profit și pierdere,

c) situația modificărilor capitalului propriu,

d) situația fluxurilor de trezorerie,

e) note explicative la situațiile financiare anuale

deoarece nu sunt 2 exerciții financiare consecutive în care nu s-au atins aceste limite.

***Indicatorii aferenți anului 2017** sunt determinați la finele anului, pe baza evidenței contabile și a balanței încheiate la 31 decembrie 2017.*

Scanned with OKEN Scanner

Presupunem că indicatorii de mărime la finele anului 2017 sunt:

- total active - 14.000.000 lei

- cifra de afaceri netă - 27.000.000 lei

- număr mediu salariaţi în cursul exerciţiului financiar - 37

Prin urmare, valorile în euro ale celor doi indicatori sunt:

Total active 14.000.000 / 4,4338 = 3.157.562,36 euro

Cifra de afaceri netă: 27.000.000 / 4,4338 = 6.089.584,56 euro

Număr mediu salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 37

Având în vedere valorile calculate ale indicatorilor şi faptul că nu au fost depăşite criteriile de mărime în două exerciţii consecutive, 2016 şi 2017, entitatea se încadrează în categoria entităţilor mici şi va întocmi la finele anului 2017 situaţii financiare anuale formate din:

a) bilanţ prescurtat,

b) cont de profit şi pierdere,

c) notele explicative la situaţiile financiare anuale.

Opţional, entitatea poate întocmi situaţia modificărilor capitalului propriu şi/sau situaţia fluxurilor de trezorerie.

1.3. Răspunderea privind organizarea controlului intern

Controlul intern al unei entităţi vizează asigurarea:

- conformităţii cu legislaţia în vigoare;
- aplicării deciziilor luate de conducerea entităţii;
- bunei funcţionări a activităţii interne a entităţii;
- fiabilităţii informaţiilor financiare;
- eficacităţii operaţiunilor entităţii;
- utilizării eficiente a resurselor;
- prevenirii şi controlului riscurilor de a nu se atinge obiectivele fixate etc.

Scanned with OKEN Scanner

În acest scop, entitățile trebuie să elaboreze norme interne şi/sau proceduri proprii, compatibile cu activitatea şi cu modul de organizare al entității. Acestea vor avea ca obiectiv:

- pe de o parte, urmărirea înscrierii activității entității şi a comportamentului personalului în cadrul definit de legislația aplicabilă, valorile, normele şi regulile interne ale entității;
- pe de altă parte, verificarea dacă informațiile contabile, financiare şi de gestiune comunicate reflectă corect activitatea şi situația entității.

Scopul controlului intern este să asigure coerența obiectivelor, să identifice factorii-cheie de reuşită şi să comunice conducătorilor entității, în timp real, informațiile referitoare la performanțe şi perspective. Indiferent de natura sau mărimea entității, eforturile depuse pentru aplicarea unui control intern satisfăcător sunt legate de aplicarea unor bune practici.

Controlul intern trebuie desfăşurat astfel:

- anterior realizării operațiunilor, cu ocazia elaborării bugetului, ceea ce va permite, ulterior realizării operațiunilor, controlul bugetar;
- în timpul operațiunilor, de exemplu, sub aspectul determinării procentului de realizare fizică a producției în curs de execuție sau a procentului de rebuturi înregistrate;
- după finalizarea operațiunilor, caz în care verificarea este destinată, de exemplu, să analizeze rentabilitatea operațiunilor şi să constate existența conformității sau a eventualelor anomalii, care trebuie corectate.

Scanned with OKEN Scanner

Componentele controlul intern sunt strâns legate între ele, astfel:

- o definire clară a responsabilităţilor, resurse şi proceduri adecvate, modalităţi şi sisteme de informare, instrumente şi practici corespunzătoare;
- difuzarea internă de informaţii pertinente, fiabile, a căror cunoaştere permite fiecăruia să îşi exercite responsabilităţile;
- un sistem care urmăreşte, pe de o parte, analizarea principalelor riscuri identificabile în ceea ce priveşte obiectivele entităţii şi, pe de altă parte, asigurarea existenţei de proceduri de gestionare a acestor riscuri;
- activităţi corespunzătoare de control, pentru fiecare proces, concepute pentru a reduce riscurile susceptibile să afecteze realizarea obiectivelor entităţii;
- o supraveghere permanentă a dispozitivului de control intern, precum şi o examinare a funcţionării sale.

Activităţile de control fac parte integrantă din procesul de gestiune prin care entitatea urmăreşte atingerea obiectivelor propuse. Controlul vizează aplicarea normelor şi procedurilor de control intern, la toate nivelurile ierarhice şi funcţionale: aprobare, autorizare, verificare, evaluarea performanţelor operaţionale, securizarea activelor, separarea funcţiilor.

Evaluarea controlului intern pleacă de la aspecte precum:

- existenţa de ghiduri şi manuale de proceduri;
- garantarea evoluţiei sistemului de control intern;
- asigurarea posibilităţii accesului la sistem pentru controlul extern;
- asigurarea posibilităţii confruntării descrierii teoretice cu realitatea.

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul unui mediu informatizat, controlul intern pleacă de la aspecte precum:

- existența unei strategii informatice formalizate, elaborate cu implicarea conducerii operaționale;
- implicarea conducerii și sensibilizarea sa față de riscurile crescute sau generate de informatică;
- alocarea de resurse care demonstrează capacitatea sistemului informatic de a-și atinge obiectivele;
- recrutarea de personal cu un nivel de competență adaptat tehnologiilor utilizate și existența unui plan de formare continuă care trebuie să permită o actualizare a cunoștințelor.

Elementele de risc specifice, introduse de utilizarea informaticii, se referă la evaluarea unor aspecte precum:

- nivelul de dependență a entității de sistemul său informatic, cu influență asupra continuității exploatării, atunci când dependența este prea mare;
- nivelul de confidențialitate a informațiilor vehiculate de sistem;
- obligația de respectare a dispozițiilor în vigoare referitoare la fiscalitate, protecția persoanelor, proprietatea intelectuală sau reglementări specifice anumitor sectoare de activitate.

În domeniul organizării generale, trebuie să existe:

- o documentare referitoare la principiile de contabilizare și control al operațiunilor;
- circuite de informații vizând exhaustivitatea operațiunilor, o centralizare rapidă și o armonizare a datelor contabile, precum și controale asupra aplicării acestor circuite;
- un calendar al elaborării de informații contabile și financiare difuzate în cadrul grupului, necesare pentru situațiile financiare ale societății-mamă.

Scanned with OKEN Scanner

Sunt necesare, de asemenea:

- identificarea cu claritate a persoanelor responsabile cu elaborarea informaţiilor contabile şi financiare publicate sau care participă la elaborarea situaţiilor financiare;
- accesul fiecărui colaborator implicat în procesul elaborării de informaţii contabile şi financiare, la informaţiile necesare controlului intern;
- instituirea unui mecanism prin care să se asigure efectuarea controalelor;
- proceduri prin care să se verifice dacă controalele au fost efectuate, să se identifice abaterile de la regulă şi să se poată remedia, dacă este necesar;
- existenţa unui proces care urmăreşte identificarea resurselor necesare bunei funcţionări a funcţiei contabile;
- adaptarea necesarului de personal şi a competenţelor acestuia la mărimea şi complexitatea operaţiunilor, ca şi la evoluţia nevoilor şi constrângerilor.

Controlul intern contabil şi financiar al entităţii este un element major al controlului intern şi se aplică în vederea asigurării unei gestiuni contabile şi a unei urmăriri financiare a activităţilor sale, pentru a răspunde obiectivelor definite. El vizează ansamblul proceselor de obţinere şi comunicare a informaţiei contabile şi financiare şi contribuie la realizarea unei informaţii fiabile şi conforme exigenţelor legale. Ca şi controlul intern în general, el se sprijină pe un sistem cuprinzând în special elaborarea şi aplicarea politicilor şi procedurilor în domeniu, inclusiv a sistemului de supraveghere şi control.

Scanned with OKEN Scanner

Controlul intern contabil şi financiar vizează asigurarea:

- conformităţii informaţiilor contabile şi financiare publicate, cu regulile aplicabile acestora;
- aplicării instrucţiunilor elaborate de conducere în legătură cu aceste informaţii;
- protejării activelor;
- prevenirii şi detectării fraudelor şi neregulilor contabile şi financiare;
- fiabilităţii informaţiilor difuzate şi utilizate la nivel intern în scop de control, în măsura în care ele contribuie la elaborarea de informaţii contabile şi financiare publicate;
- fiabilităţii situaţiilor financiare anuale publicate şi a altor informaţii comunicate pieţei.

Sub aspectul regulilor contabile, trebuie avute în vedere:

- existenţa unui manual de politici contabile;
- existenţa unei proceduri de aplicare a acestui manual;
- existenţa de controale prin care să se asigure respectarea manualului;
- cunoaşterea evoluţiei legislaţiei contabile şi fiscale;
- efectuarea de controale specifice asupra punctelor sensibile;
- identificarea şi tratarea corespunzătoare a anomaliilor;
- adaptarea programelor informatice la nevoile entităţii;
- conformitatea cu regulile contabile;
- asigurarea exactităţii şi exhaustivităţii înregistrărilor contabile;
- respectarea caracteristicilor calitative ale informaţiilor cuprinse în situaţiile financiare, astfel încât să satisfacă nevoile utilizatorilor;
- pregătirea informaţiilor necesare consolidării grupului;
- definirea şi distribuirea procedurilor de elaborare a situaţiilor financiare anuale consolidate, către toate entităţile de consolidat.

Scanned with OKEN Scanner

Toate aceste aspecte privind procedurile de control intern au fost standardizate prin OMFP 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entităţile publice şi pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, care deşi este destinat instituţiilor publice are caracter de normă de recomandare şi pentru celelalte entităţi. OMFP 946/2005 prevede 25 de standarde, în funcţie de care se face organizarea şi evaluarea controlului intern, fapt pentru care, la elaborarea Regulamentului privind organizarea şi funcţionarea controlului intern este bine să ţineţi cont şi de aceste standarde.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2

ÎNTOCMIREA ŞI PREZENTAREA BILANŢULUI ŞI CONTULUI DE PROFIT ŞI PIERDERE

A. Bilanţul

Formatul bilanţului, respectiv al bilanţului prescurtat, şi cel al contului de profit şi pierdere nu se modifică de la un exerciţiu financiar la altul. În cazuri excepţionale sunt permise totuşi abateri de la acest principiu pentru a se oferi o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii entităţii. Astfel de abateri şi justificările corespunzătoare se prezintă în notele explicative la situaţiile financiare.

Pentru fiecare element de bilanţ, de cont de profit şi pierdere şi, după caz, din situaţia modificărilor capitalului propriu şi situaţia fluxurilor de trezorerie trebuie prezentată valoarea aferentă exerciţiului financiar la care se referă bilanţul, contul de profit şi pierdere şi, după caz, situaţia modificărilor capitalului propriu şi situaţia fluxurilor de trezorerie, precum şi valoarea aferentă elementului corespondent pentru exerciţiul financiar precedent.

Scanned with OKEN Scanner

Ca urmare, un element de bilanţ, din contul de profit şi pierdere şi, după caz, din situaţia modificărilor capitalului propriu şi situaţia fluxurilor de trezorerie pentru care nu există valoare nu trebuie prezentat, cu excepţia cazului în care există un element corespondent pentru exerciţiul financiar precedent.

Dacă valorile nu sunt comparabile, acest lucru se prezintă în notele la situaţiile financiare, însoţit de explicaţii.

Dacă un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din formatul bilanţului, relaţia sa cu alte elemente trebuie prezentată în notele explicative.

Exemple:

- *o imobilizare corporală finanţată parţial din subvenţii, parţial din surse proprii;*
- *o imobilizare corporală reevaluată, pentru care transferul în rezultatul reportat, al surplusului din reevaluare, se face pe măsura amortizării imobilizării;*
- *un împrumut obligatar pentru care s-a prevăzut o primă de rambursare a obligaţiunilor;*
- *o majorare de capital subscrisă de acţionari la o valoare mai mare decât valoarea nominală a acţiunilor corespunzătoare (subscriere cu primă de capital).*

Acţiunile proprii, precum şi cele deţinute la entităţile afiliate trebuie prezentate numai în cadrul elementelor prevăzute în acest scop.

Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de scopul căruia îi sunt destinate şi intenţia de păstrare, potrivit politicilor contabile aprobate de administratori sau de persoanele care au obligaţia gestionării

Scanned with OKEN Scanner

entităţii. Modificarea naturii unui activ, în baza deciziei managementului, trebuie susţinută de elemente precum existenţa unui contract, modificarea destinaţiei activului etc. Prin politicile contabile se stabileşte, de asemenea, natura diferitelor categorii de active imobilizate.

Depozitele bancare se prezintă la imobilizări financiare, investiţii pe termen scurt sau la elementul „Casa şi conturi la bănci", în funcţie de perioada şi condiţiile de deţinere aferente acestora.

Drepturile asupra proprietăţilor imobiliare şi alte drepturi similare se prezintă în bilanţ la elementul „Terenuri şi construcţii", respectiv elementul „Investiţii imobiliare".

2.1. Principii şi politici generale de raportare financiară

2.1.1 Principii generale de raportare financiară

Principiul continuităţii activităţii

Trebuie să se prezume că entitatea îşi desfăşoară activitatea pe baza principiului continuităţii activităţii. Acest principiu presupune că entitatea îşi continuă în mod normal funcţionarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activităţii.

O entitate nu va întocmi situaţiile financiare anuale pe baza principiului continuităţii activităţii dacă organele de conducere stabilesc după data bilanţului fie că intenţionează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nicio altă variantă realistă în afara acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Entitățile aflate în lichidare prezintă acest fapt în declarația care însoțește situațiile financiare anuale. În scopul prezentării bilanțului, acestea procedează la reclasificarea creanțelor pe termen lung în creanțe pe termen scurt, respectiv a datoriilor pe termen lung în datorii pe termen scurt.

Valoarea lichidativă a unui activ este prețul posibil de obținut pe piață din vânzarea lui în condițiile de necontinuitate a activității.

Exemplu:

O societate achiziționează un utilaj pe data de 01.01.2014. Acest utilaj este amortizabil linear timp de 10 ani. Costul de achiziție al utilajului este de 200.000 lei. La sfârşitul exercițiului 2015 valoarea netă a utilajului va fi de 160.000 lei (în condiții de continuitate a activității). În situația în care la sfârşitul anului 2015 se constată starea de necontinuitate a activității, valoarea de 160.000 lei va fi înlocuită cu valoarea posibilă de vânzare în acel moment. Aducerea utilajului la valoarea de lichidare se face prin următoarea notă contabilă:

6811 Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor	=	*281 Amortizarea imobilizărilor corporale*

Scanned with OKEN Scanner

Aceste prevederi nu se aplică situaţiilor financiare anuale întocmite de entităţile absorbite în cadrul unui proces de fuziune sau de divizare, potrivit legii.

Deteriorarea rezultatelor din exploatare şi a poziţiei financiare, ulterior datei bilanţului, indică nevoia de a analiza dacă presupunerea privind continuitatea activităţii este încă adecvată.

Dacă administratorii unei entităţi au luat cunoştinţă de unele elemente de nesiguranţă legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-şi continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative. În cazul în care situaţiile financiare anuale nu sunt întocmite pe baza principiului continuităţii, această informaţie trebuie prezentată, împreună cu motivele care au stat la baza deciziei conform căreia entitatea nu îşi mai poate continua activitatea. Evenimentele sau condiţiile ce necesită prezentări de informaţii pot apărea şi ulterior datei bilanţului.

Exemplu:

de factori care ar putea indica faptul că entitatea nu va putea să-şi continue activitatea:

- situaţia netă negativă;
- fond de rulment negativ;
- situaţia de trezorerie negativă;
- starea financiară precară a unui debitor foarte important;
- pierderea unor clienţi importanţi;
- grad de subactivitate mare şi continuu.

Niciunul din aceşti factori nu poate conduce singur la declararea stării de necontinuitate. Este necesar un complex de factori nefavorabili pentru ca starea de necontinuitate a exploatării să fie declarată.

Scanned with OKEN Scanner

Principiul permanenței metodelor

Politicile contabile şi metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

Principiul prudenței

La întocmirea situațiilor financiare anuale, recunoaşterea şi evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă şi, în special:

- în contul de profit şi pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;
- sunt recunoscute datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului şi data întocmirii acestuia. În afara acestor sume trebuie recunoscute toate datoriile previzibile şi pierderile potențiale care au apărut în cursul exercițiului financiar respectiv sau în cursul unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului şi data întocmirii acestuia;
- sunt recunoscute deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit şi pierdere.

Activele şi veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile, subevaluate. Totuşi, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre şi nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

de aplicare a acestui principiu:

- atunci când valoarea de inventar a unui activ este mai mare decât valoarea de intrare, plusul de valoare nu este contabilizat;

- atunci când valoarea de inventar a unui activ este mai mică decât valoarea de intrare, diferenţa poate fi:

- *cu caracter definitiv, acesta se va contabiliza prin sistemul amortizărilor;*

6811 Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor	=	*281 Amortizarea imobilizărilor corporale*

- *cu caracter reversibil, acesta se va contabiliza prin sistemul provizioanelor pentru depreciere.*

6813 Cheltuieli privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	*291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale*

Principiul contabilităţii de angajamente

Efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc (şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) şi sunt înregistrate în contabilitate şi raportate în situaţiile financiare ale perioadelor aferente.

Trebuie să se ţină cont de veniturile şi cheltuielile aferente exerciţiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plăţii cheltuielilor. Astfel, se vor evidenţia în conturile de venituri şi creanţele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 „Clienţi - facturi de întocmit"), respectiv în

Scanned with OKEN Scanner

conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 „Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).

Veniturile şi cheltuielile care rezultă direct şi concomitent din aceeaşi tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile şi veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri şi cheltuieli.

Principiul contabilității de angajamente se aplică inclusiv la recunoaşterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadența acesteia.

Exemplu:

În extrasul de cont curent din luna ianuarie 2015, apare evidențiată o încasare din dobânzi, la 01.01.2015, în valoare de 100 lei. Este evident că această dobândă a fost acordată pentru soldul de cont curent aferent anului 2014. În aceste condiții, la 31.12.2014 se va se face înregistrarea:

5187 Dobânzi de încasat	=	*766 Venituri din dobânzi*	*100 lei*

Iar la 01.01.2015 se va face înregistrarea:

5121 Banca în lei	=	*5187 Dobânzi de încasat*	*100 lei*

Principiul intangibilității

Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul modificării politicilor contabile şi al corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu se modifică bilanţul perioadei anterioare celei de raportare.

În condiţiile în care se face corectarea unor erori semnificative aferente exerciţiilor financiare precedente sau se modifică politicile contabile, înregistrările contabile se fac pe seama rezultatului reportat, în exerciţiul financiar în care se constată erorile sau se modifică politicile şi nu se modifică bilanţul din exerciţiul financiar pentru care se fac.

Exemplu:

La 31.12.2015, cu ocazia inventarierii, se primeşte o confimare de sold de la un furnizor de servicii, în valoare de 10.000 lei, pentru o factură emisă la 10.12.2014. Se constată că această factură nu este înregistrată în contabilitate. În această situaţie se solicită o copie a facturii, conformă cu originalul şi se face înregistrarea contabilă:

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	=	*401 Furnizori*	*10.000 lei*

Atenţie!

Nu se modifică bilanţul depus pentru exerciţiul financiar 2014 dar trebuie să modificaţi declaraţia 101 „Declaraţie privind impozitul pe profit" depusă pentru anul 2014.

Scanned with OKEN Scanner

Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii

Componentele elementelor de active şi de datorii trebuie evaluate separat.

Principiul necompensării

Orice compensare între elementele de active şi datorii sau între elementele de venituri şi cheltuieli este interzisă.

Toate creanţele şi datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanţe şi datorii faţă de aceeaşi entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanţelor şi veniturilor, respectiv a datoriilor şi cheltuielilor corespunzătoare. În notele explicative se prezintă valoarea brută a creanţelor şi datoriilor care au făcut obiectul compensării.

În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidenţiază distinct operaţiunea de vânzare/scoatere din evidenţă şi cea de cumpărare/intrare în evidenţă, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor şi cheltuielilor aferente operaţiunilor. Tratamentul contabil este similar şi în cazul prestărilor reciproce de servicii.

Exemplu:

O societate cu activitate de consultanţă IT facturează servicii către un client, la 31.01.2015, în valoare de 1.000 lei. La 10.02.2015 achiziţionează, de la acest client, mărfuri în valoare de 700 lei. La 01.03.2015 cele două societăţi hotărăsc să facă un „Ordin de compensare" (formular tipizat) pentru cele două facturi, pentru suma cea mai mică, respectiv 700 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările contabile sunt:

- se înregistrează emiterea facturii de servicii la 31.01.2015

4111 Clienţi	=	*704 Venituri din servicii prestate*	*1000 lei*

- se înregistrează primirea facturii pentru achiziţia de mărfuri la 10.02.2015

371 Mărfuri	=	*401 Furnizori*	*700 lei*

- se înregistrează ordinul de compensare la 01.03.2015

401 Furnizori	=	*4111 Clienţi*	*700 lei*

- se înregistrează încasarea diferenţei necompensate, pentru factura de servicii

5121 Banca în lei	=	*4111 Clienţi*	*300 lei*

Contabilizarea şi prezentarea elementelor din bilanţ şi din contul de profit şi pierdere ţinând seama de fondul economic al tranzacţiei sau al angajamentului în cauză

Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate şi prezentarea fidelă a operaţiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidenţă drepturile şi obligaţiile, precum şi riscurile asociate acestor operaţiuni.

Evenimentele şi operaţiunile economico-financiare trebuie evidenţiate în contabilitate aşa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operaţiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanţă cu realitatea. De asemenea, contractele

Scanned with OKEN Scanner

încheiate între părţi trebuie să prevadă modul de derulare a operaţiunilor şi să respecte cadrul legal existent.

Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanţă cu realitatea economică. Atunci când există diferenţe între fondul sau natura economică a unei operaţiuni sau tranzacţii şi forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operaţiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Exemple:

de situaţii când se aplică acest principiu pot fi considerate:

- *încadrarea de către utilizatori a contractelor de leasing în leasing operaţional sau financiar;*
- *recunoaşterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcţie de fondul economic al contractului şi de eventualele gratuităţi (stimulente) aferente;*
- *încadrarea operaţiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignaţie;*
- *recunoaşterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit şi pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans;*
- *recunoaşterea participaţiilor deţinute ca fiind de natura acţiunilor deţinute la entităţi afiliate sau sub forma altor imobilizări financiare;*
- *încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.*

Scanned with OKEN Scanner

Entităţile au obligaţia ca la întocmirea documentelor justificative şi la contabilizarea operaţiunilor economico - financiare să ţină seama de toate informaţiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situaţiile în care natura economică a operaţiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

Principiul evaluării la cost de achiziţie sau cost de producţie

Elementele prezentate în situaţiile financiare se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziţie sau al costului de producţie. În situaţia în care s-a optat pentru reevaluarea imobilizărilor corporale sau evaluarea instrumentelor financiare la valoarea justă, se aplică prevederile privind evaluarea alternativă la valoarea justă.

Exemple:

- dacă mărfurile aflate în stoc au fost achiziţionate la o valoare de 100 lei, ele vor fi prezentate în situaţiile financiare la această valoare;

- o clădire care a fost achiziţionată la un preţ de 100.000 lei, cu o valoare netă de 90.000 lei (preţ de achiziţie - amortizare) la 31.12.2015, data situaţiilor financiare, este reevaluată la o valoare justă de 80.000 lei. În această situaţie clădirea va fi recunoscută în situaţiile financiare de la 31.12.2015 la valoarea justă de 80.000 lei.

Principiul pragului de semnificaţie

Entitatea se poate abate de la cerinţele cuprinse în referenţialul contabil, referitoare la prezentările de informaţii şi publicare, atunci când efectele respectării lor sunt nesemnificative.

Scanned with OKEN Scanner

În manualul de politici contabile al fiecărei entităţi trebuie stabilit pragul de semnificaţie faţă de care se stabileşte dacă o tranzacţie este sau nu semnificativă.

Exemplu:

O societate are stabilit în manualul de politici contabile că pragul de semnificaţie faţă de care se va stabili dacă o tranzacţie este sau nu semnificativă este 0,5% din cifra de afaceri a anului anterior. Cifra de afaceri a anului 2014 a fost de 12.000.000 lei. În aceste condiţii pragul de semnificaţie pentru anul 2015 va fi de 50.000 lei.

La 30.08.2015 societatea constată că nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu dobânzi bancare în valoare de 10.000 lei. Această valoare este considerată nesemnificativă pentru societate şi va fi înregistrată pe seama contului din profit şi pierderi.

666 Cheltuieli cu dobânzile bancare	=	*5121 Banca în lei*	*10.000 lei*

Atenţie!

În situaţia în care valoarea dobânzilor ar fi fost mai mare de 50.000 lei aceasta s-ar fi înregistrat pe seama rezultatului reportat, cont 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile". Pentru ambele înregistrări, fie pe seama rezultatului reportat fie pe seama conturilor de cheltuieli, trebuie să modificaţi declaraţia 101 „Declaraţie privind impozitul pe profit" depusă pentru anul 2014.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.2 Politicile contabile

Fiecare entitate trebuie să elaboreze un manual de politici contabile care să cuprindă principiile, bazele, convenţiile, regulile şi practicile specifice aplicate în entitate la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare anuale. La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate prevederile din referenţialul contabil aplicabil entităţii (OMFP 1802/2014 sau IFRS).

Exemple de politici contabile sunt următoarele:
- alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor;
- reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora;
- înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată;
- alegerea metodei de evaluare a stocurilor;
- contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.

Politicile contabile şi procedurile proprii elaborate trebuie aprobate de Consiliul de Administraţie sau de administratorul entităţii. În cazul entităţilor care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligaţia gestionării entităţii respective. Aceste politici trebuie elaborate având în vedere specificul activităţii, de către specialişti în domeniul economic şi tehnic, cunoscători ai activităţii desfăşurate şi ai strategiei adoptate de entitate.

În funcţie de modul de prezentare al politicilor contabile, acestea pot să apară sub forma unui document (manual) care cuprinde atât reguli şi tratamente contabile prevăzute de

Scanned with OKEN Scanner

reglementările contabile, cât şi documente justificative ce stau la baza înregistrării operaţiunilor economico-financiare sau sub forma a două sau mai multe documente care formează un tot unitar, cum este cazul societăţilor comerciale care utilizează programe informatice complexe care au proceduri şi înregistrări standardizate. În astfel de cazuri, se poate ca regulile contabile aprobate de administratori să fie completate cu tratamentele contabile şi procedurile de sistem.

Prezentăm în continuare câteva din elementele care trebuie cuprinse în politicile contabile:

1. Elaborarea politicilor contabile începe cu identificarea societăţii comerciale căreia îi sunt aplicabile politicile contabile, respectiv denumirea societăţii, adresa, numărul din registrul comerţului, codul unic de înregistrare.

Având în vedere că politicile contabile sunt adaptate specificului activităţii (industrie, construcţii, comerţ, agricultură etc.), fapt care va determina dezvoltarea anumitor reguli privind evaluarea şi contabilizarea operaţiunilor, este necesară prezentarea pe scurt a activităţii entităţii, plecând de la actul constitutiv al acesteia.

Necesitatea prezentării este dată de faptul că, deşi politicile contabile reprezintă un document intern, acestea sunt analizate/consultate de către auditorii financiari/statutari, auditorii interni, organele cu atribuţii de control în domeniul financiar-contabil, personalul din departamentele financiar-contabile.

În acelaşi timp, în situaţiile financiare anuale este prezentat un extras din politicile contabile, astfel ca utilizatorii de informaţii să înţeleagă semnificaţia indicatorilor din bilanţ şi contul de profit şi pierdere şi, după caz, situaţia modificărilor capitalului propriu şi situaţia fluxurilor de numerar.

Scanned with OKEN Scanner

2. Trebuie precizat cadrul de reglementare în baza căruia au fost elaborate politicile contabile. De exemplu: *„Prezentele politici contabile sunt elaborate în baza Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1802/2014"* sau *„în baza IAS/IFRS"* dacă societatea comercială întocmeşte situaţii IFRS.

Pentru ca politicile contabile să fie credibile şi fundamentate în baza reglementărilor contabile aplicabile, considerăm necesară precizarea punctului din reglementarea contabilă care se referă la problema respectivă.

3. Chiar dacă este prevăzută în legislaţia naţională obligativitatea conducerii contabilităţii în limba română, politicile contabile trebuie să cuprindă o precizare în acest sens.

Pot fi înregistrate în contabilitate facturi şi alte documente într-o altă limbă şi altă monedă, dacă acest fapt este prezentat expres printr-un act normativ (de exemplu Codul fiscal, referitor la factură).

4. Este necesară menţionarea monedei în care este ţinută contabilitatea, respectiv leu sau leu şi valută, în cazul tranzacţiilor în valută.

5. Prezentarea obiectivului politicilor contabile.

De exemplu: *„Prezentele politici contabile cuprind reguli de recunoaştere, evaluare şi prezentare în situaţiile financiare a elementelor de bilanţ şi cont de profit şi pierdere, precum şi reguli pentru conducerea contabilităţii în societatea Alfa".*

Scanned with OKEN Scanner

6. Precizarea modului în care se procedează atunci când entitatea derulează operaţiuni pentru care nu are prevăzute tratamente contabile în politicile contabile aprobate.

De exemplu: *„Prezentele politici contabile sunt elaborate în baza Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1802/2014. În cazul efectuării unor operaţiuni pentru care nu există prevedere expresă în prezentele politici contabile, conducerea compartimentului financiar-contabil va efectua înregistrările contabile în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, cu completarea şi aprobarea ulterioară a politicilor contabile aplicate în aceste cazuri, dar nu mai târziu de întocmirea situaţiilor financiare anuale."*

7. Precizarea faptului că regulile şi tratamentele contabile cuprinse în politicile contabile trebuie să respecte legislaţia naţională în ansamblul său. În acest sens, aşa cum se menţionează şi în reglementările contabile, este necesară cunoaşterea evoluţiei legislaţiei contabile.

De exemplu: *„Prezentele politici contabile trebuie aplicate cu respectarea legislaţiei, în general, şi a celei care reglementează aspecte financiar-contabile (ordine ale ministrului finanţelor publice etc.), în mod special."*

Considerăm că este necesară o astfel de prevedere deoarece nu este suficientă respectarea numai a reglementării contabile. Pot fi prevederi în legislaţie care reglementează unele domenii de activitate şi care pot conduce la înregistrări în contabilitate. De asemenea, legislaţia care reglementează aspectele fiscale, poate determina anumite înregistrări sau restricţionarea efectuării unor înregistrări. Exemplu: *„Conform art. 22 din Codul fiscal, sumele înregistrate în conturi de rezerve legale*

Scanned with OKEN Scanner

şi rezerve reprezentând facilităţi fiscale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor."

8. Stabilirea modului de corectare a erorilor contabile. Exemplu:

„Corectarea erorilor contabile se efectuează astfel:

- erorile aferente exerciţiului curent se corectează pe seama contului de profit şi pierdere, prin stornarea operaţiunilor eronate şi înregistrarea corectă a operaţiunilor."

În funcţie de posibilităţile oferite de programul informatic utilizat, se poate preciza dacă stornarea se efectuează prin înregistrarea operaţiunilor iniţiale în roşu sau prin înregistrarea inversă;

„- erorile aferente exerciţiului precedent se corectează pe seama rezultatului reportat sau a contului de profit şi pierdere, în funcţie de semnificaţia erorii contabile."

În acest caz se va stabili ce înseamnă eroare semnificativă. Se poate preciza că pentru erorile aferente exerciţiilor anterioare, conducerea compartimentului financiar-contabil informează consiliul de administraţie cu privire la natura erorii, valoare, cauze etc.

9. Precizarea faptului că politicile contabile aprobate respectă conceptele şi principiile cuprinse în reglementările contabile aplicabile. Fără a fi necesară enumerarea tuturor conceptelor şi principiilor prevăzute de reglementările contabile aplicabile, precizarea că politicile contabile se bazează pe acestea este suficientă pentru cei care le analizează.

În măsura în care se doreşte prezentarea tuturor conceptelor şi a principiilor contabile, entitatea poate proceda în acest sens.

Scanned with OKEN Scanner

10. Trebuie să existe o procedură de aplicare a manualului de politici contabile, ca şi un control asupra modului de respectare a acestuia.

Aspectele cu caracter general menționate mai sus sunt câteva din cele care ar trebui cuprinse în politicile contabile. În funcție de cerințele administratorilor, pot fi incluse şi alte prevederi care să reglementeze activitatea financiar-contabilă în entitate.

2.1.3 Evaluarea la data intrării în entitate

Bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabileşte astfel:

a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;

c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;

d) la valoarea justă - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

Valoarea justă a activelor se determină, în general, după datele de evidență de pe piață, printr-o evaluare efectuată, de regulă, de evaluatori autorizați. În situația în care nu există date pe piață privind valoarea justă, din cauza naturii specializate a activelor şi a frecvenței reduse a tranzacțiilor, valoarea justă se poate determina prin alte metode utilizate, de regulă, de către evaluatori autorizați, potrivit legii.

Reducerile comerciale acordate de furnizor şi înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Tratament modificat prin OMFP 1802/2014!

Atunci când achiziția de produse şi primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale primite ulterior facturării ajustează, de asemenea, costul de achiziție al bunurilor.

Reducerile comerciale primite ulterior facturării corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune. Dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite"), pe seama conturilor de terți.

Până la 31.12.2014 reducerile comerciale primite ulterior facturării se contabilizau pe seama contului 609 „Reduceri comerciale primite", indiferent dacă stocurile se mai aflau sau nu în gestiune.

Atunci când vânzarea de produse şi acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale acordate ulterior facturării ajustează veniturile din vânzare.

Reducerile comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 „Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți.

Reducerile comerciale legate de prestările de servicii, primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanţului care conduc la ajustarea situaţiilor financiare anuale, acestea se înregistrează la data bilanţului în contul 408 „Furnizori - facturi nesosite", respectiv contul 418 „Clienţi - facturi de întocmit", şi se reflectă în situaţiile financiare ale exerciţiului pentru care se face raportarea, pe baza documentelor justificative. Reducerile care urmează a fi primite, înregistrate la data bilanţului în contul 408 „Furnizori - facturi nesosite", corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune.

Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate şi se practică asupra preţului de vânzare;

b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferenţial; şi

c) risturnele - sunt reduceri de preţ calculate asupra ansamblului tranzacţiilor efectuate cu acelaşi terţ, în decursul unei perioade determinate.

Exemplu:

privind reducerile comerciale acordate de furnizor şi înscrise pe factura de achiziţie, care ajustează în sensul reducerii costul de achiziţie al bunurilor.

O societate achiziţionează mărfuri la preţul de 8.000 lei şi primeşte o reducere comercială de 10 % din valoarea mărfii care este consemnată în factură, după cum urmează:

Mărfuri 8.000 lei
Remiză 10 % 800 lei
NET COMERCIAL 7.200 lei

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile la cumpărător:

- achiziţie marfă

371 Mărfuri	=	*401 Furnizori*	*7.200 lei*

- plată furnizor

401 Furnizori	=	*5121 Banca în lei*	*7.200 lei*

Înregistrări contabile la vânzător:

- vânzare marfă

4111 Clienţi	=	*707 Venituri din vânzarea mărfurilor*	*7.200 lei*

- descărcarea din gestiune a stocurilor vândute, costul de achiziţie al acestora fiind de 5.000 lei:

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	*371 Mărfuri*	*5.000 lei*

- încasare client

5121 Banca în lei	=	*4111 Clienţi*	*7.200 lei*

Aşadar, reducerile comerciale acordate iniţial la facturare nu se contabilizează distinct la cumpărător, stocurile urmând a fi înregistrate la valoarea lor netă comercială.

La vânzător, veniturile vor fi, de asemenea, evidenţiate în contabilitate la valoarea rezultată după scăderea valorii reducerilor comerciale. Scăderea din gestiune a stocurilor vândute se va face la valoarea lor de înregistrare în contabilitate, fără a se ţine cont de valoarea reducerilor comerciale acordate cu ocazia vânzării acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

privind reducerile comerciale acordate de furnizor ulterior facturării, pentru stocuri aflate în gestiune, care ajustează în sensul reducerii costul de achiziţie al bunurilor. Plata/ încasarea se face înainte de acordarea reducerii.

O societate achiziţionează mărfuri la preţul de 8.000 lei şi, ulterior facturării, primeşte o reducere comercială de 10 % din valoarea mărfii.

Înregistrări contabile la cumpărător:

- achiziţie marfă

371 Mărfuri	=	*401 Furnizori*	*8.000 lei*

- plată furnizor

401 Furnizori	=	*5121 Banca în lei*	*8.000 lei*

- înregistrare reducere comercială primită ulterior:

461 Debitori diverşi	=	*371 Mărfuri*	*800 lei*

- încasare reducere

5121 Banca în lei	=	*461 Debitori diverşi*	*800 lei*

Înregistrări contabile la vânzător:

- vânzare marfă

4111 Clienţi	=	*707 Venituri din vânzarea mărfurilor*	*8.000 lei*

- descărcarea din gestiune a stocurilor vândute, costul de achiziţie al acestora fiind de 5.000 lei:

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	*371 Mărfuri*	*5.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- încasare client

5121 Banca în lei	=	*4111 Clienţi*	*8.000 lei*

- înregistrare reducere comercială acordată ulterior:

709 Reduceri comerciale acordate	=	*462 Creditori diverşi*	*800 lei*

- plată reducere acordată ulterior

462 Creditori diverşi	=	*5121 Banca în lei*	*800 lei*

Aşadar, reducerile comerciale acordate ulterior facturării, pentru stocuri aflate în gestiune, vor corecta valoarea stocurilor la cumpărător, în timp ce la vânzător va fi afectat contul de terţi.

Exemplu:

privind reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, pentru stocuri care nu mai sunt în gestiunea cumpărătorului. Plata/încasarea se face după acordarea reducerii.

O societate achiziţionează mărfuri la preţul de 8.000 lei şi, ulterior facturării, primeşte o reducere comercială de 10% din valoarea mărfii.

Înregistrări contabile la cumpărător:

- achiziţie marfă

371 Mărfuri	=	*401 Furnizori*	*8.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrare reducere comercială primită ulterior:

401 Furnizori	=	*609 Reduceri comerciale primite*	*800 lei*

- plată furnizor

401 Furnizori	=	*5121 Banca în lei*	*7.200 lei*

Înregistrări contabile la vânzător:

- vânzare marfă

4111 Clienți	=	*707 Venituri din vânzarea mărfurilor*	*8.000 lei*

- descărcarea din gestiune a stocurilor vândute, costul de achiziție al acestora fiind de 5.000 lei:

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	*371 Mărfuri*	*5.000 lei*

- înregistrare reducere comercială acordată ulterior:

709 Reduceri comerciale acordate	=	*4111 Clienți*	*800 lei*

- încasare client

5121 Banca în lei	=	*4111 Clienți*	*7.200 lei*

Aşadar, reducerile comerciale acordate ulterior facturării, pentru stocuri care nu mai sunt în gestiune, vor afecta conturile de terţi, atât la cumpărător cât şi la vânzător.

Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate. Reducerile financiare primite

Scanned with OKEN Scanner

de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 „Venituri din sconturi obţinute"). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate").

Exemplu:

de reduceri financiare primite de la furnizor.

O societate cumpără la 20.01.2015 materii prime la preţul de 20.000 lei. Vânzătorul îi acordă cumpărătorului un rabat de 3%, o remiză de 2% şi un scont de decontare de 5% valabil pentru plata anticipată a facturii până la data de 31.01.2015.

Factura emisă de vânzător conţine următoarele date valorice:

Materii prime 20.000,00 lei
Rabat 3% 600,00 lei
19.400 lei
Remiză 2% 388 lei
NET COMERCIAL 19.012 lei
Scont de decontare 5% 950,60 lei
NET FINANCIAR 18.061,40 lei

Înregistrări în contabilitatea cumpărătorului:

- achiziţia materiilor prime la data de 20.01.2015:

301 Materii prime	=	*401 Furnizori*	*19.012 lei*

- plata facturii la data de 31.01.2015 şi înregistrarea scontului primit:

401 Furnizori	=	*%*	*19.012 lei*
		5121 Banca în lei	*18.061,40 lei*
		767 Venituri din sconturi obţinute	*950,60 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări în contabilitatea vânzătorului:
- vânzarea mărfurilor la 20.01.2015:

4111 Clienţi	=	*707 Venituri din vânzarea mărfurilor*	*19.012 lei*

- încasarea facturii la data de 31.01.2015 şi înregistrarea scontului acordat:

% *5121 Banca în lei* *667 Cheltuieli privind sconturile acordate*	=	*4111 Clienţi*	*19.012 lei* *18.061,40 lei* *950,60 lei*

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, costul de achiziţie nu include costurile de tranzacţionare direct atribuibile achiziţiei lor, aceste costuri fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare.

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, precum şi al valorilor mobiliare pe termen lung, costul de achiziţie include şi costurile direct atribuibile achiziţiei lor (de exemplu, costuri legate de onorarii plătite avocaţilor, evaluatorilor).

Exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt următoarele:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;
- cheltuielile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producţie, anterior

Scanned with OKEN Scanner

trecerii într-o nouă fază de fabricaţie. Cheltuielile de depozitare se includ în costul de producţie atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul şi în starea în care se găsesc;

- regiile (cheltuielile) generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi locul final;
- regia fixă nealocată costului, care se recunoaşte drept cheltuială în perioada în care a apărut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacităţii normale de producţie (activitate).

Capacitatea normală de producţie reprezintă producţia estimat a fi obţinută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiţii normale, având în vedere şi pierderea de capacitate rezultată din întreţinerea planificată a echipamentului.

Tratament modificat prin OMFP 1802/2014!

Costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricaţie sunt incluse în costurile de producţie ale acestora, în măsura în care sunt legate de perioada de producţie. În costurile îndatorării se include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanţarea achiziţiei, construcţiei sau producţiei de active cu ciclu lung de fabricaţie.

Costurile îndatorării suportate de entitate în legătură cu împrumutul de fonduri se includ în costul bunurilor sau serviciilor cu ciclu lung de fabricaţie.

Până la 31.12.2014 entitatea avea posiblitatea să opteze între a capitaliza sau nu costurile îndatorării.

De la 01.01.2015 capitalizarea costurilor îndatorării devine obligatorie.

Scanned with OKEN Scanner

Prin activ cu ciclu lung de fabricaţie se înţelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanţială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare. Activele financiare şi stocurile care sunt fabricate pe o bază repetitivă de-a lungul unei perioade scurte de timp nu sunt considerate active cu ciclu lung de fabricaţie. Nu sunt active cu ciclu lung de fabricaţie nici activele care în momentul achiziţiei sunt gata pentru utilizarea lor prestabilită sau pentru vânzare.

Entităţile trebuie să stabilească în manualul de politici contabile care este perioada de la care se consideră că un activ are un ciclu lung de fabricaţie.

Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze când se realizează cea mai mare parte a activităţilor necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de fabricaţie, în vederea utilizării prestabilite sau a vânzării acestuia. Informaţii referitoare la activele cu ciclu lung de fabricaţie care au cuprinse în valoarea lor costuri ale îndatorării se vor prezenta în notele explicative la situaţiile financiare.

Atenţie!

În situaţia în care până la 31.12.2014 entitatea nu avea ca politică contabilă capitalizarea costurilor îndatorării, prevederile reglementărilor OMFP 1802/2014 constituie o modificare a politicii contabile, aşadar se va modifica manualul de politici contabile şi se va aplica capitalizarea costurilor îndatorării începând cu 01.01.2015.

Pentru activele cu ciclu lung de fabricaţie, aflate în derulare la 01.01.2015, pentru care nu s-a aplicat tratamentul capitalizării până la 31.12.2014, se va aplica acest tratament începând cu 01.01.2015. Nu se mai revine asupra tratamentului aplicat până la 31.12.2014.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

O societate contractează la data de 01.09.2015 un împrumut pe termen lung, în valoare de 4.000.000 lei, la o rată a dobânzii de 10%, rambursabil într-o perioadă de 3 ani, pentru construcţia unei hale de producţie. Hala de producţie este finalizată şi recepţionată la data de 01 octombrie 2016, la o valoare de 2.500.000 lei, exclusiv cheltuielile cu dobânzile.

Înregistrări contabile:

- Înregistrarea facturilor furnizorului de construcţii

231 Imobilizări corporale în curs de execuţie	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*2.500.000 lei*

- Capitalizarea costurilor îndatorării

Costurile îndatorării sunt incluse în costurile de producţie ale unui activ cu ciclu lung de fabricaţie, în măsura în care sunt legate de perioada de producţie, respectiv pentru perioada 01.09.2014 – 01.10.2016 .

Dobânda totală care se poate capitaliza este de 433.333 lei, calculată astfel:

În cursul anului 2015:

4.000.000 lei x 10% x 4 luni/12 luni = 133.333 lei

În cursul anului 2016:

4.000.000 lei x 10% x 9 luni/12 luni = 300.000 lei

- Înregistrarea în contabilitate a dobânzii totale capitalizate:

231 Imobilizări corporale în curs de execuţie	=	*1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung*	*433.333 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- Recepţionarea la data de 01 octombrie 2016, a imobilizărilor în curs de execuţie:

212 Construcţii	=	*231 Imobilizări corporale în curs de execuţie*	*2.933.333 lei*

După finalizarea construcţiei (01 octombrie 2016), dobânda se recunoaşte ca şi cheltuială a perioadei, întrucât nu este legată de perioada de construcţie:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	*1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung*

sau

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	*5121 Banca în lei*

2.1.4 Evaluarea la data bilanţului

În scopul întocmirii situaţiilor financiare anuale, entităţile trebuie să procedeze la inventarierea şi evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

La fiecare dată a bilanţului:

a) Elementele monetare exprimate în valută (disponibilităţi şi alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele şi depozitele bancare, creanţe şi datorii în valută) trebuie evaluate şi prezentate în situaţiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Naţională a României şi valabil la data încheierii exerciţiului financiar. Diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României de la data înregistrării creanţelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate şi cursul de schimb de la data încheierii exerciţiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

b) Pentru creanţele şi datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, eventualele diferenţe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferenţelor de valoare se efectuează similar prevederilor lit. a).

c) Elementele nemonetare achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie prezentate în situaţiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacţiei.

d) Elementele nemonetare achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la valoarea justă (de exemplu, imobilizările corporale reevaluate) trebuie prezentate în situaţiile financiare anuale la această valoare.

Prin elemente monetare se înţelege disponibilităţile băneşti şi activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. Caracteristica esenţială a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligaţia de a plăti un număr fix sau determinabil de unităţi monetare.

Provizioane

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanţului a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente corespunzătoare acestuia.

Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanţ şi ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care pentru stingerea unei obligaţii nu mai este probabilă o ieşire de resurse, provizionul trebuie redus sau anulat prin reluare la venituri.

Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligaţiei.

Scanned with OKEN Scanner

În acest caz, actualizarea provizioanelor se face întrucât, datorită valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor ieşiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilanţului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieşiri de resurse de aceeaşi valoare, dar care apar mai târziu.

Actualizarea provizioanelor se efectuează, de regulă, de către persoane specializate. Rata de actualizare utilizată reflectă evaluările curente pe piaţă ale valorii-timp a banilor şi ale riscurilor specifice datoriei.

2.1.5 Evaluarea la data ieşirii din entitate

La data ieşirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate sau valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată).

Activele constatate minus în gestiune se scot din evidenţă la data constatării lipsei acestora.

La scoaterea din evidenţă a activelor se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.

Costul de achiziţie sau costul de producţie al stocurilor din aceeaşi categorie şi al tuturor elementelor fungibile se calculează prin aplicarea uneia din următoarele metode:

a) metoda costului mediu ponderat - CMP;

b) metoda primul intrat-primul ieşit - FIFO;

c) metoda ultimul intrat-primul ieşit - LIFO.

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Raportarea şi prezentarea activelor imobilizate

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare şi deţinute pe o perioadă mai mare de un an. Ele se evaluează la costul de achiziţie, la costul de producţie sau la valoarea reevaluată.

Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică. Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau de altă valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată).

Prin durata de utilizare economică se înţelege durata de viaţă utilă, aceasta reprezentând:

a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

b) numărul unităţilor produse sau al unor unităţi similare ce se estimează că vor fi obţinute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Activele imobilizate amortizabile sunt prezentate în bilanţ la valoarea contabilă, aceasta fiind reprezentată de costul de achiziţie, costul de producţie sau altă valoare care substituie costul, diminuată cu amortizarea cumulată până la acea dată, precum şi cu ajustările cumulate din depreciere.

Atunci când se constată pierderi de valoare pentru imobilizările financiare, trebuie constituite ajustări pentru pierdere de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuită acestora la data bilanţului.

Ajustările de valoare se fac indiferent dacă duratele de utilizare economică sunt limitate sau nu, astfel încât acestea să

Scanned with OKEN Scanner

fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă acestora la data bilanțului şi se înregistrează în contul de profit şi pierdere. Când ajustările de valoare nu mai întrunesc elementele pentru a fi recunoscute în contabilitate, se reiau la venituri.

Tratament modificat prin OMFP 1802/2014!

Ajustările pentru deprecierea fondului comercial corectează valoarea acestuia (articol contabil 6817 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial" = 2071 „Fond comercial pozitiv"), fără a fi reluate ulterior la venituri.

Până la 31.12.2014 ajustările pentru deprecierea fondului comercial se înregistrau:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2907 Ajustări pentru deprecierea fondului comercial

La 01.01.2015, la aplicarea pentru prima dată a OMFP 1802/2014, deprecierea cumulată până la acea dată, în relație cu fondul comercial pozitiv, diminuează valoarea acestuia:

2907 Ajustări pentru deprecierea fondului comercial	=	**2071 Fond comercial pozitiv**

Scanned with OKEN Scanner

2.2.1 Imobilizări necorporale

O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică.

Beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală pot include venituri din vânzarea produselor sau serviciilor, economii de costuri ori alte beneficii rezultate din utilizarea activului de către entitate.

Exemplu: utilizarea proprietății intelectuale într-un proces de producție poate mai degrabă să reducă costurile viitoare de producție decât să crească veniturile viitoare.

Un activ este identificabil dacă:

a) este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate şi vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenționează ori nu să facă acest lucru; sau

b) decurge din drepturile contractuale ori de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate ori de alte drepturi şi obligații.

Dacă un element nu îndeplineşte condițiile de recunoaştere a unei imobilizări necorporale, costul aferent achiziției sau realizării sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuială în momentul în care este suportat. Totuşi, dacă este dobândit prin achiziția unei afaceri, elementul în cauză face parte din fondul comercial recunoscut la data achiziției.

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:
- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare, cu excepţia celor create intern de entitate;
- active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale;
- fondul comercial pozitiv;
- alte imobilizări necorporale; şi
- avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale.

Cercetarea este investigarea originală şi planificată întreprinsă în scopul câştigării unor cunoştinţe sau înţelesuri ştiinţifice ori tehnice noi.

Dezvoltarea este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoştinţe într-un plan sau proiect care vizează producţia de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătăţite substanţial, înainte de începerea producţiei sau utilizării comerciale.

Activităţile de cercetare şi dezvoltare sunt direcţionate către dezvoltarea cunoştinţelor. Prin urmare, chiar dacă aceste activităţi pot avea ca rezultat o imobilizare cu o formă fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al activului este secundar componentei sale necorporale, adică pachetul de cunoştinţe încorporat în aceasta.

Anumite imobilizări necorporale pot fi conţinute în sau pe suporturi fizice, cum ar fi un compact-disc (în cazul programelor informatice), documentaţia legală (în cazul licenţelor sau al brevetelor) ori pe film.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât şi necorporale trebuie tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate îşi utilizează raţionamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ.

Exemplu:

- *un program informatic pentru un utilaj computerizat care nu poate funcţiona fără programul respectiv este parte integrantă a respectivului hardware şi este tratat ca imobilizare corporală.*
- *sistemul de operare al unui computer este parte integrantă a computerului şi este tratat ca imobilizare corporală.*

În cazul în care nu fac parte integrantă din echipamentul aferent, programele informatice sunt tratate ca imobilizări necorporale.

Recunoaştere şi evaluare

Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ. Definiţia unei imobilizări necorporale prevede ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferenţiată de fondul comercial. Fondul comercial care este recunoscut într-o combinare de întreprinderi este un activ care reprezintă beneficiile economice viitoare care rezultă din alte active dobândite într-o combinare de întreprinderi care nu sunt identificate individual şi recunoscute separat. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia între activele identificabile dobândite sau din active care nu îndeplinesc condiţiile pentru recunoaşterea, în mod individual, în situaţiile financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Recunoaşterea unui element drept imobilizare necorporală prevede ca entitatea să demonstreze că elementul respectiv îndeplineşte:

a) definiţia unei imobilizări necorporale; şi

b) criteriile generale de recunoaştere.

Această cerinţă se aplică costurilor suportate iniţial pentru dobândirea sau generarea internă a unei imobilizări necorporale şi costurilor suportate ulterior pentru adăugarea ori înlocuirea unor părţi ale sale sau pentru întreţinerea sa.

Costurile ulterioare aferente mărcilor, titlurilor de publicaţii şi elementelor similare în fond (fie dobândite din afară, fie generate intern) sunt întotdeauna recunoscute în contul de profit şi pierdere în momentul în care sunt suportate. Aceasta, pentru că astfel de costuri nu pot fi diferenţiate de costurile cu dezvoltarea entităţii ca întreg.

În cadrul achiziţiei unei afaceri cumpărătorul poate recunoaşte drept activ un grup de imobilizări necorporale complementare, cu condiţia ca activele individuale să aibă durate de viaţă utilă similare. De exemplu, termenii „marcă" şi „nume de marcă" sunt deseori utilizaţi ca sinonime pentru mărci de comerţ şi alte mărci.

Totuşi, aceştia din urmă sunt termeni generali de marketing utilizaţi în mod normal pentru referiri la un grup de active complementare cum ar fi marca de comerţ (sau marca de servicii) şi numele aferent de comercializare, formulele, reţetele şi expertiza tehnologică.

Costurile de cercetare sau dezvoltare care:

a) sunt aferente unui proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de realizare, dobândit separat sau printr-o combinare de întreprinderi, şi sunt recunoscute ca imobilizări necorporale; şi

Scanned with OKEN Scanner

b) sunt suportate după achiziția acelui proiect trebuie contabilizate în conformitate cu faza în care se află: de cercetare sau de dezvoltare.

Costurile ulterioare cu un proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de realizare, dobândit separat sau printr-o combinare de întreprinderi și recunoscut ca imobilizare necorporală sunt:

a) recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate, dacă acestea sunt cheltuieli de cercetare;

b) recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate, dacă acestea nu satisfac criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale; și

c) adăugate valorii contabile a proiectului de dezvoltare în curs de realizare, astfel dobândit, dacă cheltuielile de dezvoltare satisfac criteriile de recunoaștere.

Imobilizări necorporale generate intern

Uneori este dificil de evaluat dacă o imobilizare necorporală generată intern se califică pentru recunoaștere, din cauza problemelor în:

a) a identifica dacă există și momentul în care apare un activ identificabil ce va genera beneficii economice viitoare preconizate; și

b) a determina în mod fiabil costul activului.

În anumite cazuri, costul de generare internă a unei imobilizări necorporale nu poate fi diferențiat de costul menținerii sau majorării fondului comercial generat intern al entității sau de costul de funcționare de zi cu zi.

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate împarte procesul de generare a activului în:

a) o fază de cercetare; și

b) o fază de dezvoltare.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare şi cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare.

Faza de cercetare

Nicio imobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută. Costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că există o imobilizare necorporală şi că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Astfel, aceste costuri sunt recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

Exemple:

de activități de cercetare sunt:

- activitățile destinate obținerii de cunoştințe noi;

- identificarea, evaluarea şi selecția finală a aplicațiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoştințe;

- căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; şi

- formularea, proiectarea, evaluarea şi selecția finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătățite.

Scanned with OKEN Scanner

Faza de dezvoltare

O imobilizare necorporală provenită din dezvoltare (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută dacă, şi numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:

- fezabilitatea tehnică necesară finalizării imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;
- intenţia sa de a finaliza imobilizarea necorporală şi de a o utiliza sau de a o vinde;
- capacitatea sa de a utiliza sau de a vinde imobilizarea necorporală;
- modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existenţa unei pieţe pentru producţia generată de imobilizarea necorporală sau pentru imobilizarea necorporală în sine ori, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;
- disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare şi de altă natură, adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale şi pentru utilizarea sau vânzarea acesteia;
- capacitatea sa de a evalua fiabil costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

În faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, în anumite cazuri, să identifice o imobilizare necorporală şi să demonstreze că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Acest lucru este posibil deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple:

de activităţi de dezvoltare sunt:

- proiectarea, construcţia şi testarea unor prototipuri şi modele înainte de producţie şi utilizare;

- proiectarea instrumentelor, şabloanelor, tiparelor şi matriţelor care implică o tehnologie nouă;

- proiectarea, construcţia şi funcţionarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia comercială; şi

- proiectarea, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătăţite.

Exemplu:

O societate care desfăşoară activitate în industria alimentară şi are un departament distinct de cercetare-dezvoltare, realizează următoarele cheltuieli pentru scoaterea pe piaţă a unui nou produs alimentar.

Faza de cercetare

În luna ianuarie 2015, entitatea a înregistrat următoarele consumuri pentru laboratorul propriu de cercetare:

- materii prime: 3.000 lei,
- materiale auxiliare: 8.000 lei,
- manoperă: 1000 lei,
- amortizare imobilizări corporale: 500 lei.

Întrucât cercetarea este investigarea originală şi planificată întreprinsă în scopul câştigării unor cunoştinţe sau înţelesuri ştiinţifice sau tehnice noi, din activitatea desfăşu-

Scanned with OKEN Scanner

rată în laboratorul propriu de cercetare este greu de prevăzut posibilitatea obţinerii de beneficii economice viitoare. În acest sens, cheltuielile ocazionate au fost considerate costuri de cercetare şi au afectat profitul contabil al perioadei. Pentru reflectarea în contabilitate a consumurilor ocazionate în activitatea de cercetare, se efectuează înregistrările:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	*301 Materii prime*	*3.000 lei*
602 Cheltuieli cu materialele consumabile	=	*302 Materiale consumabile*	*8.000 lei*
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	*421 Personal - salarii datorate*	*1.000 lei*
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*281 Amortizări privind imobilizările corporale*	*500 lei*

Faza de dezvoltare

Activitatea desfăşurată are ca scop obţinerea unui nou produs alimentar. Societatea a încheiat cu o altă societate din industria alimentară, un contract pentru achiziţionarea reţetei noului produs alimentar, în valoare de 100.000 lei.

Se apreciază că sunt îndeplinite criteriile pentru recunoaşterea acestor cheltuieli ca activ.

Înregistrarea în contabilitate a achiziţiei:

203 Cheltuieli de dezvoltare	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*100.000 lei*

Societatea înregistrează în aceeaşi lună, la Oficiul de Stat pentru Invenţii şi Mărci (OSIM), produsul astfel obţinut. Taxele plătite pentru brevetarea acestui produs se ridică la suma de 5.000 lei, produsul fiind protejat pe o perioadă de trei ani.

Scanned with OKEN Scanner

Entitatea obţine dreptul de a vinde licenţa asupra fabricării acestui produs pe o perioadă de trei ani.

Înregistrarea licenţei la o valoare de 100.000 lei (cheltuiala de dezvoltare este de 100.000 lei, la care se adaugă cheltuielile aferente brevetării în sumă de 5.000 lei):

205 Concesiuni, brevete, licenţe mărci comerciale, drepturi şi active similare	=	*%* *203 Cheltuieli de dezvoltare* *404 Furnizori de imobilizări*	*105.000 lei* *100.000 lei* *5.000 lei*

Entitatea decide ca licenţa respectivă să se amortizeze pe perioada celor trei ani, cât este înregistrat la OSIM dreptul de exploatare. Amortizarea anuală:

6811 Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	=	*2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare*	*35.000 lei*

Cheltuielile cu mărcile, titlurile de publicaţii, listele de clienţi şi alte elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferenţiate de costul dezvoltării entităţii ca întreg.

În consecinţă, astfel de elemente nu sunt recunoscute ca imobilizări necorporale.

Costul unei imobilizări necorporale generate intern

Costul unei imobilizări necorporale generate intern este suma costurilor suportate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit pentru prima oară criteriile de recunoaştere ca imobilizare necorporală. Acest cost este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea şi pregătirea activului pentru a fi capabil să funcţioneze în maniera intenţionată de către conducere.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple:

de costuri direct atribuibile sunt:

- cheltuielile cu materialele şi serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;

- cheltuielile cu personalul provenite din generarea imobilizării necorporale;

- taxele de înregistrare a unui drept legal; şi

- amortizarea brevetelor şi licenţelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală.

Următoarele elemente nu sunt componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern:

a) costurile aferente vânzării, cele administrative şi alte costuri generale de regie, cu excepţia cazului în care astfel de costuri pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;

b) ineficienţele identificate şi pierderile iniţiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea să atingă performanţa planificată; şi

c) costurile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

Costurile cu un element necorporal trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, cu excepţia cazurilor în care:

a) fac parte din costul unei imobilizări necorporale care îndeplineşte criteriile de recunoaştere; sau

b) elementul este dobândit în cadrul unei combinări de întreprinderi şi nu poate fi recunoscut ca imobilizare necorporală. În acest caz, face parte din valoarea recunoscută ca fond comercial la data achiziţiei.

Scanned with OKEN Scanner

Costurile aferente unui element necorporal care au fost iniţial recunoscute drept cheltuieli, nu trebuie recunoscute ca parte din costul unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.

Durata de viaţă utilă

Durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale care decurge din drepturile contractuale sau din alte drepturi legale, nu trebuie să depăşească perioada drepturilor contractuale ori a celorlalte drepturi legale, dar poate fi mai scurtă, în funcţie de perioada pentru care entitatea preconizează că va folosi activul. Dacă drepturile contractuale sau alte drepturi legale sunt transferate pentru o durată limitată care poate fi reînnoită, durata de viaţă utilă a imobilizării necorporale trebuie să includă perioada sau perioadele de reînnoire doar dacă există dovezi din partea entităţii în sprijinul reînnoirii fără un cost semnificativ. Durata de viaţă utilă a unui drept redobândit, recunoscut drept imobilizare necorporală într-o combinare de întreprinderi, este reprezentată de perioada contractuală rămasă din contractul prin care a fost acordat dreptul şi nu va include perioadele de reînnoire.

Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare

Concesiunile, brevetele, li-cenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare reprezentând aport, achiziţionate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziţie sau valoarea de aport, după caz. În această situaţie valoarea de aport se asimilează valorii juste.

Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabileşte o durată şi o valoare determinată pentru concesiune. Amortizarea valorii concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire

Scanned with OKEN Scanner

a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata periodică a unei redevenţe/chirii, şi nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entităţii care primeşte concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând redevenţa/ chiria, fără recunoaşterea unei imobilizări necorporale.

Brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deţine.

În cazul unui acord de concesiune a serviciilor de tip public-privat, încheiat potrivit legislaţiei în vigoare, licenţa primită, respectiv dreptul primit de entitatea care are calitatea de operator, de a taxa utilizatorii unui serviciu public, se înregistrează la imobilizări necorporale, dacă sunt stabilite o durată şi o valoare pentru această licenţă, respectiv pentru acest drept.

Un acord de concesiune a serviciilor este de tip public-privat dacă:

a) concedentul controlează sau reglementează ce servicii trebuie să presteze operatorul în cadrul infrastructurii, cui trebuie să le presteze şi la ce preţ; şi

b) concedentul controlează - prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau în alt mod - orice interes rezidual în infrastructură la terminarea acordului.

Exemple:

A. Situaţia în care concesiunea nu se poate recunoaşte ca activ

O entitate primeşte în concesiune un imobil, împreună cu terenul aferent, aparţinând domeniului public al statului. Durata concesiunii este de 49 de ani începând de la data de 01.01.2015.

Scanned with OKEN Scanner

În contractul încheiat între cele două părţi nu se stabileşte valoarea totală a concesiunii, ci doar valoarea redevenţei trimestriale datorate, care este în sumă de 150.000 lei.

La expirarea perioadei de concesionare se restituie imobilul luat în concesiune, împreună cu terenul aferent. Plata redevenţei se va face trimestrial, la data de 01 a ultimei luni a trimestrului.

Pentru înregistrarea operaţiunilor, se vor efectua următoarele articole contabile:

Data: 01.01.2015

- înregistrarea sumelor reprezentând redevenţele datorate pe toată perioada concesionării în valoare totală de 29.400.000 lei (150.000 lei x 4 trimestre x 49 ani):

8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	=		*29.400.000 lei*

Data: 01.03.2015

- înregistrarea redevenţei aferente trimestrului I - anul 2015:

612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	=	*401 Furnizori*	*150.000 lei*

şi concomitent,

	=	*8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate*	*150.000 lei*

- achitarea datoriei faţă de furnizori:

401 Furnizori	=	*5121 Banca în lei*	*150.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

La 31.12.2015 Soldul contului 8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate" este de 28.800.000 lei (150.000 lei x 4 trimestre x 48 ani) şi reprezintă contravaloarea redevenţelor pe care entitatea le are de achitat până la încheierea contractului de concesiune.

Înregistrările se efectuează similar până la încheierea contractului.

La încheierea perioadei de concesionare, odată cu plata ultimei redevenţe, contul 8036 "Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate" se soldează.

B. Situaţia în care concesiunea se poate recunoaşte ca activ

O entitate primeşte în concesiune un imobil, împreună cu terenul aferent, aparţinând domeniului public al statului. Durata concesiunii este de 49 de ani începând de la data de 01.01.2015. Prin contractul de concesiune s-a stabilit că valoarea totală a concesiunii primite este de 29.400.000 lei, iar valoarea redevenţei trimestriale datorate este de 150.000 lei.

La expirarea perioadei de concesionare se restituie imobilul luat în concesiune, împreună cu terenul aferent. Plata redevenţelor se va face trimestrial, la data de 01 a ultimei luni a fiecărui trimestru.

Amortizarea concesiunii se efectuează pe durata de folosire a acesteia, prevăzută în contractul de concesionare, prin utilizarea metodei liniare.

Amortizarea anuală este 29.400.000 lei /49 ani = 600.000 lei/an

Amortizarea lunară este 600.000 lei /12 luni = 50.000 lei/lună

Scanned with OKEN Scanner

Anul 2015:

Concesiunea este recunoscută ca activ.

- se înregistrează în contabilitate valoarea totală a concesiunii primite

205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	=	*167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate*	*29.400.000 lei*

şi concomitent se înregistrează în afara bilanţului activul primit în concesiune,

8038 Bunuri publice primite în administrare, concesiune şi cu chirie	=		*29.400.000 lei*

- înregistrarea amortizării lunare a concesiunii

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare*	*50.000 lei*

Această înregistrare contabilă se repetă în fiecare lună, pe durata concesionării.

- achitarea redevenţei datorate pentru trimestrul I al anului 2015, conform contractului

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	*5121 Banca în lei*	*150.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Soldul contului 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate" la 31.12.2015 este 28.800.000 lei, şi reflectă contravaloarea redevenţelor pe care entitatea le are de achitat până la expirarea perioadei de concesionare.

În bilanţul încheiat la data de 31.12.2015, concesiunea primită se reflectă la imobilizări necorporale, la valoarea de 28.800.000 lei, reprezentând valoarea de intrare (29.400.000 lei) diminuată cu ajustările cumulate de valoare, respectiv amortizarea (în cazul nostru 600.000 lei reprezentând amortizarea aferentă primului an de concesionare).

Înregistrările contabile prezentate mai sus se efectuează în fiecare lună, respectiv trimestru, până la expirarea perioadei de concesionare.

La expirarea duratei contractului, după amortizarea integrală a concesiunii, se înregistrează restituirea imobilului şi a terenului aferent şi, implicit, scoaterea din evidenţă a concesiunii primite:

2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	=	*205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare*	*29.400.000 lei*

şi concomitent

	=	*8038 Bunuri publice primite în administrare, concesiune şi cu chirie*	*29.400.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Fondul comercial

Fondul comercial se recunoaşte, de regulă, la consolidare şi reprezintă diferența dintre costul de achiziție şi valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate.

În situațiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaşte numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora şi, după caz, şi de datorii şi capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operațiuni de fuziune. Pentru ca fondul comercial să fie contabilizat distinct, transferul trebuie să fie în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activități şi active organizate şi administrate în scopul obținerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii.

Pentru recunoaşterea în contabilitate a activelor şi datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, entitățile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora.

Atenție!

Evaluarea valorii juste trebuie făcută obligatoriu de către evaluatori autorizați, potrivit legii.

Onorariile de intermediere, onorariile de consiliere, juridice, contabile, de evaluare şi alte onorarii profesionale sau de consultanță, precum şi alte cheltuieli legate de dobândirea unei afaceri reprezintă cheltuieli în perioadele în care sunt suportate costurile respective.

Entitatea care cedează o afacere scoate din evidență activele şi datoriile corespunzătoare, la valoarea la care acestea sunt înregistrate în contabilitate, pe seama conturilor de cheltuieli, respectiv de venituri.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

O societate comercială achiziţionează o afacere la preţul de 100.000 lei, care are următorul patrimoniu:

- imobilizări corporale în valoare de 150.000 lei, care se vor amortiza pe o perioadă de 5 ani;

- creanţe în valoare de 15.000 lei;

- împrumuturi pe termen scurt în valoare de 95.000 lei.

Valorile elementelor patrimoniale reprezintă valorile juste la data achiziţiei afacerii, stabilite de evaluatori autorizaţi. Nu există cheltuieli viitoare legate de achiziţie.

Aşadar, afacerea achiziţionată valorează (150.000 + 15.000) - 95.000 = 70.000 lei

- înregistrare preluarea patrimoniului şi fondului comercial pozitiv în valoare de 30.000 lei (100.000 lei -70.000 lei)

% 2XX Imobilizări corporale 4111 Clienţi 2071 Fond comercial pozitiv	=	404 Furnizori de imobilizări	195.000 lei 150.000 lei 15.000 lei 30.000 lei
404 Furnizori de imobilizări	=	519 Împrumuturi pe termen scurt	95.000 lei

- plata

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Banca în lei	100.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

În situaţia în care costul de achiziţie ar fi fost de 60.000 lei se va înregistra fond comercial negativ în valoare de 10.000 lei (70.000 lei – 60.000 lei):

% *2XX Imobilizări corporale* *4111 Clienţi*	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*165.000 lei* *150.000 lei* *15.000 lei*
404 Furnizori de imobilizări	=	*%* *519 Împrumuturi pe termen scurt* *2075 Fond comercial negativ*	*105.000 lei* *95.000 lei* *10.000 lei*

- plata

404 Furnizori de imobilizări	=	*5121 Banca în lei*	*60.000 lei*

O valoare prezentată ca un element separat şi care corespunde unui fond comercial negativ poate fi transferată în contul de profit şi pierdere consolidat numai:

- dacă această diferenţă corespunde previziunii, la data achiziţiei, a unor rezultate viitoare nefavorabile ale entităţii în cauză sau previziunii unor costuri pe care entitatea respectivă urmează să le efectueze, în măsura în care o asemenea previziune se materializează; sau
- în măsura în care diferenţa corespunde unui câştig realizat.

În vederea recunoaşterii fondului comercial negativ, o entitate trebuie să se asigure că nu au fost supraevaluate activele identificabile achiziţionate şi nu au fost omise sau subevaluate datoriile. În măsura în care fondul comercial negativ se

Scanned with OKEN Scanner

raportează la pierderi şi cheltuieli viitoare aşteptate, ce sunt identificate în planul pentru achiziţie al achizitorului şi pot fi măsurate credibil, dar care nu reprezintă datorii identificabile la data achiziţiei, acea parte a fondului comercial negativ trebuie recunoscută ca venit în contul de profit şi pierdere, atunci când sunt recunoscute aceste pierderi şi cheltuieli viitoare.

În măsura în care fondul comercial negativ nu se raportează la pierderi şi cheltuieli viitoare aşteptate şi care pot fi măsurate în mod credibil la data achiziţiei, acest fond comercial negativ trebuie recunoscut ca venit în contul de profit şi pierdere, după cum urmează:

- valoarea fondului comercial negativ ce nu depăşeşte valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziţionate trebuie recunoscută ca venit atunci când beneficiile economice viitoare cuprinse în activele identificabile amortizabile achiziţionate sunt consumate, deci, de-a lungul perioadei de viaţă utilă rămasă a acelor active; şi
- valoarea fondului comercial negativ în exces faţă de valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziţionate trebuie recunoscută imediat ca venit.

Amortizare

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe durata de utilizare sau pe perioada contractului, după caz. În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depăşeşte 5 ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depăşi 10 ani.

Fondul comercial pozitiv (cont de activ) se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum 5 ani. Totuşi, în cazurile excepţionale în care durata de utilizare a fondului comercial nu poate fi estimată în mod credibil, entităţile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o

Scanned with OKEN Scanner

perioadă de peste 5 ani, cu condiția ca această perioadă să nu depășească 10 ani. În notele explicative la situațiile financiare trebuie furnizate explicații privind perioada de amortizare a fondului comercial.

Atunci când pentru fondul comercial au fost constituite ajustări pentru depreciere, cheltuiala cu amortizarea aferentă acestuia trebuie ajustată ulterior pentru a aloca valoarea contabilă astfel rezultată, pe o bază sistematică pe parcursul duratei rămase din perioada de amortizare stabilită pentru acel activ.

Atenție!

În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuire din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

O entitate poate include cheltuielile de constituire la „Active", caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum 5 ani.

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități (taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acțiuni şi obligațiuni, precum şi alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea şi extinderea activității entității).

Atenție!

În situația în care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuire din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

La sfârşitul primului an de la înfiinţare, o entitate prezintă în bilanţ cheltuieli de constituire neamortizate în sumă de 5.000 lei, iar capitalul propriu este în sumă de 27.000 lei, format din:

- capital social: 20.000 lei,

- profitul net al exerciţiului curent

(inclusiv cel destinat rezervei legale): 7.000 lei.

*Rezerva legală de constituit din profitul curent, potrivit prevederilor legale: 350 lei (7.000*5%).*

În această situaţie, din profitul net al exerciţiului de 7.000 lei se poate distribui o sumă maximă de 1.650 lei (7.000 lei profit net al exerciţiului – 350 lei rezerva legală – 5.000 lei cheltuieli de constituire neamortizate).

Exemplu:

O entitate decide să-şi extindă activitatea şi, ca urmare, deschide o filială. Cheltuielile ocazionate de înfiinţarea filialei sunt în sumă de 50.000 lei. Conform politicilor societăţii, acest gen de cheltuieli se recuperează, liniar, într-o perioadă de maxim 5 ani. În contabilitate, noua entitate va recunoaşte cheltuielile de constituire ca imobilizare necorporală.

201 Cheltuieli de constituire	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*50.000 lei*

Amortizarea calculată pentru primul exerciţiu financiar este în sumă de 10.000 lei (50.000/5 ani), articol contabil:

Scanned with OKEN Scanner

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire*	*10.000 lei*

La finele perioadei de 5 ani, după ce se amortizează integral cheltuielile de constituire, se va reflecta scoaterea din evidenţă a cheltuielilor de constituire, prin articolul contabil:

2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire	=	*201 Cheltuieli de constituire*	*50.000 lei*

Avansuri şi alte imobilizări necorporale

În cadrul avansurilor şi altor imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziţionate de la terţi pentru necesităţile proprii de utilizare, precum şi reţete, formule, modele, proiecte şi prototipuri.

Programele informatice, precum şi celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul „Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deţine.

În cazul programelor informatice achiziţionate împreună cu licenţele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate şi amortizate separat.

Exemplu:

O entitate achiziţionează un program de contabilitate în sumă de 21.000 lei, care urmează a fi utilizat pentru nevoi proprii. Durata de utilizare economică este de trei ani.

Odată cu achiziţia programului pentru necesităţi proprii, entitatea achiziţionează şi licenţa în valoare de 29.000 lei,

Scanned with OKEN Scanner

respectiv dreptul de a multiplica şi vinde terţilor acest program, pe o perioadă de doi ani.

Deoarece se poate efectua o separare clară între cele două componente, în contabilitate ele vor fi urmărite separat:

%	=	*404 Furnizori*	*50.000 lei*
205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare		*de imobilizări*	*29.000 lei*
208 Alte imobilizări necorporale			*21.000 lei*

În aceste condiţii, amortizarea programului informatic utilizat pentru necesităţi proprii se va efectua pe perioada de utilizare, respectiv trei ani, iar costul licenţei va fi amortizat pe o perioadă de doi ani.

Preţul plătit pentru contractele de clienţi transferate între entităţi cu titlu oneros se recunoaşte la „Alte imobilizări necorporale", în condiţiile în care clienţii respectivi vor continua relaţiile cu entitatea. Pentru recunoaşterea ca activ a preţului plătit (cost de achiziţie) aferent contractelor astfel achiziţionate, acestea trebuie identificate (număr contract, denumire client, durată contract), iar entitatea trebuie să dispună de mijloace prin care să controleze relaţiile cu clienţii, astfel încât să poată controla beneficiile economice viitoare preconizate, care rezultă din relaţia cu acei clienţi. Activul imobilizat reprezentând costul de achiziţie al contractelor respective se amortizează pe durata acestor contracte.

Scanned with OKEN Scanner

Transpunerea conturilor de imobilizări necorporale la 01.01.2015 conform OMFP 1802/2014

La aplicarea pentru prima dată a OMFP 1802/2015, soldul imobilizărilor necorporale în curs de execuţie se transferă fie asupra rezultatului reportat, fie în contul de cheltuieli de dezvoltare sau în contul de alte imobilizări necorporale, în funcţie de stadiul realizării proiectului şi de modul de îndeplinire a condiţiilor de recunoaştere a acestuia ca activ.

1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene	=	233 Imobilizări necorporale în curs de execuţie
203 Cheltuieli de dezvoltare	=	233 Imobilizări necorporale în curs de execuţie
208 Alte imobilizări necorporale	=	233 Imobilizări necorporale în curs de execuţie

Eventualele ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie se transferă, de asemenea, fie asupra rezultatului reportat, fie asupra ajustărilor pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare sau ajustărilor pentru deprecierea altor imobilizări necorporale.

Scanned with OKEN Scanner

2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie	=	1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene
2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie	=	2903 Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie	=	2908 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale

2.2.2 Imobilizări corporale

Recunoaşterea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale reprezintă active care:

- sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; şi
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Unele elemente de imobilizări corporale pot fi achiziţionate din motive de siguranţă sau legate de mediu. Achiziţia unor astfel de imobilizări corporale, deşi nu creşte în mod direct beneficiile economice viitoare ale vreunui element existent de imobilizări corporale, poate fi necesară unei entităţi pentru a obţine beneficii economice viitoare din alte active. Astfel de elemente de imobilizări corporale îndeplinesc condiţiile

Scanned with OKEN Scanner

pentru a fi recunoscute ca active, deoarece dau posibilitatea unei entităţi să obţină din activele conexe beneficii economice viitoare în plus faţă de ceea ce s-ar putea obţine dacă elementele respective nu ar fi fost dobândite.

În vederea recunoaşterii imobilizărilor corporale se impune utilizarea raţionamentului profesional la aplicarea criteriilor de recunoaştere pentru circumstanţele specifice entităţii. În unele cazuri, ar putea fi adecvat să fie agregate elementele nesemnificative individual, cum ar fi matriţele, aparatele de măsură şi control, uneltele şi alte elemente similare, şi să se aplice criteriile de recunoaştere a valorii agregate a acestora.

Piesele de schimb şi echipamentul de service sunt, în general, contabilizate ca stocuri şi recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când sunt consumate. Totuşi, piesele de schimb importante şi echipamentele de securitate sunt considerate imobilizări corporale atunci când o entitate preconizează că le va utiliza pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Terenurile şi clădirile sunt active separabile şi sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziţionate împreună. O creştere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

Contabilitatea terenurilor se ţine pe două categorii: terenuri şi amenajări de terenuri.

În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidenţiate pe următoarele subcategorii: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcţii, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcţii şi altele.

În categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct: investiţiile imobiliare, activele biologice productive, precum şi activele corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale. Pentru acestea se aplică regulile generale de evaluare, aplicabile imobilizărilor corporale.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea imobilizărilor în curs se ţine distinct pentru imobilizările corporale, altele decât investiţiile imobiliare, şi investiţiile imobiliare.

Sunt reflectate distinct în contabilitate acele imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 22 „Imobilizări corporale în curs de aprovizionare").

Tratament modificat prin OMFP 1802/2014!

Investiţii imobiliare

Noţiunea de investiţie imobiliară a fost introdusă prin OMFP 1802/2014 si reprezintă proprietatea (un teren sau o clădire - ori o parte a unei clădiri - sau ambele) deţinută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obţine venituri din chirii sau pentru creşterea valorii capitalului, ori ambele, decât pentru:

- a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau
- a fi vândută pe parcursul desfăşurării normale a activităţii.

O proprietate imobiliară utilizată de posesor este o proprietate imobiliară deţinută (de proprietar sau de locatar în temeiul unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple:

de investiţii imobiliare:

a) terenurile deţinute, mai degrabă, în scopul creşterii pe termen lung a valorii capitalului, decât în scopul vânzării pe termen scurt, pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

b) terenurile deţinute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. În cazul în care o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca pe o proprietate imobiliară utilizată de posesor, fie în scopul vânzării pe termen scurt în cursul desfăşurării normale a activităţii, atunci terenul este considerat ca fiind deţinut în scopul creşterii valorii capitalului;

c) o clădire aflată în proprietatea entităţii (sau deţinută de entitate în temeiul unui contract de leasing financiar) şi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operaţional;

d) o clădire care este liberă, dar care este deţinută pentru a fi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operaţional;

e) proprietăţile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiţii imobiliare.

Exemple:

de elemente care nu sunt investiţii imobiliare:

a) proprietăţile imobiliare deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii sau în procesul de construcţie ori de amenajare în vederea unei astfel de vânzări, de exemplu, proprietăţile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu

Scanned with OKEN Scanner

scopul de a fi amenajate şi revândute. Acestea reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;

***b)** proprietăţile imobiliare care sunt în curs de construire sau amenajare în numele unor terţe părţi. Acestea reprezintă pentru entitate servicii în curs de execuţie;*

***c)** proprietăţile imobiliare utilizate de posesor, incluzând (printre altele) proprietăţile deţinute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăţi imobiliare utilizate de posesor, proprietăţile deţinute în scopul amenajării viitoare şi utilizării ulterioare ca proprietăţi imobiliare utilizate de posesor, proprietăţile utilizate de salariaţi (indiferent dacă aceştia plătesc sau nu chirie la cursul pieţei) şi proprietăţile imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate.*

Anumite proprietăţi includ o parte care este deţinută pentru a fi închiriată sau cu scopul creşterii valorii capitalului şi o altă parte care este deţinută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative. Dacă aceste părţi pot fi vândute separat (sau închiriate separat în temeiul unui contract de leasing financiar), o entitate le contabilizează separat. Dacă părţile nu pot fi vândute separat, proprietatea imobiliară constituie o investiţie imobiliară doar în cazul în care o parte nesemnificativă este deţinută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative.

Exemplu:

O societate deţine o clădire de 2.500 mp, cu o valoare de 8.000.000 lei. Societatea îşi desfăşoară activitatea în această clădire dar o parte din ea este închiriată altei societăţi. Partea închiriată reprezintă 200 mp, reprezentând o valoare de

Scanned with OKEN Scanner

640.000 lei (8.000.000:2500x200). În această situație clădirea nu va fi înregistrată în contul 215 „Investiții imobiliare". Ea va fi înregistrată în contul 212 „Construcții".

În unele situații, o entitate furnizează servicii auxiliare ocupanților unei proprietăți imobiliare pe care o deține. O entitate tratează o astfel de proprietate imobiliară ca investiție imobiliară, dacă respectivele servicii reprezintă o componentă nesemnificativă a întregului contract. Un exemplu este situația în care proprietarul unei clădiri de birouri furnizează servicii de pază şi întreținere locatarilor care ocupă clădirea. În alte situații, serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă. De exemplu, dacă o entitate are în proprietate şi administrează un hotel, serviciile furnizate oaspeților reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract. Prin urmare, un hotel administrat de proprietar reprezintă mai degrabă o proprietate imobiliară utilizată de posesor decât o investiție imobiliară.

Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiție imobiliară este nevoie de raționament profesional. Entitățile trebuie să elaboreze criterii, în manualul de politici contabile, astfel încât să îşi poată exercita în mod consecvent raționamentul, în conformitate cu definiția investiției imobiliare.

În anumite cazuri, o entitate poate avea o proprietate imobiliară care este închiriată şi ocupată de societatea-mamă sau de o altă filială. Proprietatea imobiliară nu îndeplineşte condițiile unei investiții imobiliare în situațiile financiare anuale consolidate, deoarece proprietatea imobiliară în cauză este, din punctul de vedere al grupului, o proprietate imobiliară utilizată de posesor. Cu toate acestea, din punctul de vedere al entității care o deține, proprietatea imobiliară este o investiție imobiliară dacă corespunde definiției.

Scanned with OKEN Scanner

Transferurile în sau din categoria investiţiilor imobiliare trebuie făcute dacă şi numai dacă există o modificare a utilizării, evidenţiată de:

- începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investiţiilor imobiliare în categoria proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor;
- începerea procesului de amenajare în perspectiva vânzării, pentru un transfer din categoria investiţiilor imobiliare în categoria stocurilor;
- încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor în categoria investiţiilor imobiliare; sau
- începerea unui leasing operaţional cu o altă parte, pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investiţiilor imobiliare.

O entitate transferă o proprietate imobiliară din categoria investiţiilor imobiliare în categoria stocurilor dacă şi numai dacă intervine o modificare în utilizare evidenţiată de demararea lucrărilor de amenajare, în perspectiva vânzării. Pe perioada de amenajare sunt adăugate costurile, iar la recepţia finală se procedează la transferul de la stocuri la investiţii imobiliare, în vederea cedării.

În cazul în care decide să cedeze o investiţie imobiliară fără amenajări suplimentare, entitatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiţie imobiliară până în momentul în care aceasta este scoasă din evidenţă. În mod similar, dacă o entitate începe procesul de reamenajare a unei investiţii imobiliare existente, în scopul utilizării viitoare continue ca investiţie imobiliară, atunci proprietatea imobiliară rămâne investiţie imobiliară şi nu este reclasificată drept proprietate imobiliară utilizată de posesor în cursul reamenajării.

Scanned with OKEN Scanner

Tratament modificat prin OMFP 1802/2014!

Active biologice productive

Începand cu 01.01.2015, prin OMFP 1802/2014, în categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct activele biologice productive care reprezintă orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor; de exemplu, animalele de lapte, viţa-de-vie, pomii fructiferi şi copacii din care se obţine lemn de foc, dar care nu sunt tăiaţi.

Activele biologice productive nu sunt produse agricole ci, mai degrabă, sunt active autoregeneratoare. Un activ biologic este un animal viu sau o plantă vie.

O entitate recunoaşte un activ biologic dacă şi numai dacă:

- entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor trecute;
- este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entităţii; şi
- valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

În activitatea agricolă, controlul poate fi evidenţiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin însemnarea ori marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziţiei, naşterii sau înţărcării. Beneficiile viitoare sunt estimate, în mod normal, prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative aferente acestora.

Activele biologice sunt adesea ataşate fizic de terenul pe care se află (de exemplu, copacii dintr-o plantaţie forestieră). Este posibil ca pentru activele biologice care sunt ataşate de teren să nu existe o piaţă separată, dar să existe o piaţă activă

Scanned with OKEN Scanner

pentru activele combinate, adică pentru activele biologice, terenul viran şi amenajările acestuia, considerate ca un întreg. O entitate poate să utilizeze informaţii referitoare la activele combinate pentru a evalua valoarea justă a activelor biologice.

Exemplu: valoarea justă a terenului viran şi a amenajărilor acestuia poate fi dedusă din valoarea justă a activelor combinate pentru a stabili valoarea justă a activelor biologice.

Imobilizări deţinute în baza unui contract de leasing

Contract de leasing este un acord prin care locatorul cedează locatarului, în schimbul unei plăţi sau serii de plăţi, dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă stabilită.

Leasing financiar este operaţiunea de leasing care transferă cea mai mare parte din riscurile şi avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului în timp ce leasingul operaţional este operaţiunea de leasing ce nu intră în categoria leasingului financiar.

Imobilizările corporale deţinute în baza unui contract de leasing se evidenţiază în contabilitate în funcţie de prevederile contractelor încheiate între părţi, precum şi legislaţia în vigoare, clasificandu-se în leasing financiar sau leasing operaţional la începutul contractului.

Entităţile vor aplica principiul prevalenţei economicului asupra juridicului, la clasificarea operaţiunilor de leasing.

Un contract de leasing este recunoscut ca leasing financiar dacă îndeplineşte cel puţin una dintre următoarele condiţii:

- leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârşitul duratei contractului de leasing;
- locatarul are opţiunea de a cumpăra bunul la un preţ estimat a fi suficient de mic în comparaţie cu valoarea justă la data la care opţiunea devine exercitabilă, astfel încât, la

Scanned with OKEN Scanner

începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată;

- durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;
- valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție;
- bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Amortizarea bunului ce face obiectul contractului se efectuează şi se înregistrează în contabilitate:

- în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator;
- în cazul leasingului operațional, de către locator/finanțator.

În cazul leasingului financiar, achizițiile de către locatar de bunuri imobile şi mobile sunt tratate ca investiții în imobilizări, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale locatarului.

În cazul leasingului operațional, bunurile sunt supuse amortizării de către locator, pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale acestuia.

Reflectarea în contabilitatea locatarilor a activelor aferente operațiunilor de leasing financiar se efectuează cu ajutorul conturilor de imobilizări necorporale şi imobilizări corporale.

Dobânzile de plătit corespunzătoare datoriilor din operațiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatarilor periodic, conform contabilității de angajamente, în contrapartida contului de cheltuieli. Dobânda de plătit, aferentă perioadelor viitoare, se evidențiază în conturi în afara bilanțului (contul 8051 „Dobânzi de plătit").

Scanned with OKEN Scanner

Locatorul are recunoscute în contabilitate bunurile date în regim de leasing financiar drept creanţe imobilizate.

Dobânzile de primit corespunzătoare creanţelor din operaţiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatorului periodic, conform contabilităţii de angajamente, în contrapartida contului de venituri.

La recunoaşterea în contabilitate a contractelor de leasing financiar trebuie avută în vedere legislaţia care reglementează categoriile de entităţi care pot derula asemenea operaţiuni.

La contabilizarea operaţiunilor de leasing operaţional, locatorul trebuie să prezinte bunurile date în regim de leasing operaţional în conturile de imobilizări necorporale şi imobilizări corporale, în conformitate cu natura acestora. Sumele încasate sau de încasat se înregistrează în contabilitatea locatorului ca un venit în contul de profit şi pierdere, conform contabilităţii de angajamente.

În contabilitatea locatarului, bunurile luate în leasing operaţional sunt evidenţiate în conturi de evidenţă din afara bilanţului. Sumele plătite sau de plătit se înregistrează în contabilitatea locatarului ca o cheltuială în contul de profit şi pierdere, conform contabilităţii de angajamente.

O tranzacţie de vânzare a unui activ pe termen lung şi de închiriere a aceluiaşi activ în regim de leasing (leaseback) se contabilizează în funcţie de clauzele contractului de leasing, astfel:

- dacă tranzacţia de vânzare şi închiriere a aceluiaşi activ are ca rezultat un leasing financiar, tranzacţia reprezintă un mijloc prin care locatorul acordă o finanţare locatarului, activul având rol de garanţie. Entitatea beneficiară a finanţării (locatarul) nu va recunoaşte în contabilitate operaţiunea de vânzare a activului, nefiind îndeplinite condiţiile

Scanned with OKEN Scanner

de recunoaştere a veniturilor. Activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existentă anterior operaţiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent.

Operaţiunea de finanţare va fi evidenţiată prin articolul contabil:

512 „Conturi curente la bănci" = 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate", urmând ca dobânda şi alte costuri ale finanţării, potrivit contractelor încheiate, să fie înregistrate conform prezentelor reglementări.

Din punctul de vedere al regimului taxei pe valoarea adăugată, au loc două operaţiuni distincte, respectiv livrarea bunului, efectuată de locatar, şi operaţiunea de leasing, efectuată de locator, pentru care taxa pe valoarea adăugată se evidenţiază potrivit legii;

- dacă tranzacţia de vânzare şi închiriere a aceluiaşi activ are ca rezultat un leasing operaţional, entitatea vânzătoare contabilizează o tranzacţie de vânzare, cu înregistrarea scoaterii din evidenţă a activului şi a sumelor încasate sau de încasat şi a taxei pe valoarea adăugată pentru operaţiunile taxabile, conform prevederilor legale.

Operaţiunea de închiriere a activului în regim de leasing operaţional se contabilizează de utilizator pe seama contului de profit şi pierdere.

În vederea întocmirii situaţiilor financiare anuale, utilizatorii bunurilor luate în leasing financiar sau operaţional inventariază şi transmit societăţii de leasing lista bunurilor deţinute în baza contractelor de leasing. Entităţile contractante care au efectuat operaţiuni de leasing şi leaseback trebuie să prezinte în notele explicative la situaţiile financiare anuale informaţii referitoare la operaţiunile derulate.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul datoriilor de leasing financiar în valută, acestea se înregistrează la cursul de schimb al pieţei valutare comunicat de Banca Naţională a României la data acordării finanţării. În situaţia în care data acordării finanţării este zi nebancară, la calculul diferenţelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieţei valutare comunicat de Banca Naţională a României în ultima zi bancară anterioară acesteia.

Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor specifice leasingului financiar

Exemplu:

O societate încheie în data de 10.01.2015 un contract de leasing pe o perioadă de cinci ani pentru achiziţia unui autoturism, în valoare de 160.000 lei.

Principalele clauze contractuale sunt:

- avans 15.000 lei ;

- scadenţe trimestriale pe data de 20 a ultimei luni din trimestru;

- durata contractului: 5 ani;

- rata dobânzii 12% pe an;

- se plătesc tranşe egale din împrumut în sumă de 8.000 lei pe trimestru iar ultima rată reprezintă valoarea la care se efectuează transferul dreptului de proprietate şi care nu conţine dobândă;

- fiecare tranşă este formată din dobândă şi rambursare de principal (cota parte din valoarea activului) conform graficului prezentat în continuare;

- valoarea reziduală este de 8.000 lei şi este însoţită de transferul dreptului de proprietate;

- durata de utilizare economică a activului este de 5 ani.

Scanned with OKEN Scanner

GRAFIC DE RAMBURSARE CALCULAT DE LOCATOR

Luna	Sold Iniţial	Dobândă	Rată	Principal	Sold Final
	1	2=1x12%/12x3	3=2+4	4	5=1-4
1	160.000,00	4.800,00	12.800,00	8.000,00	152.000,00
2	152.000,00	4.560,00	12.560,00	8.000,00	144.000,00
3	144.000,00	4.320,00	12.320,00	8.000,00	136.000,00
4	136.000,00	4.080,00	12.080,00	8.000,00	128.000,00
5	128.000,00	3.840,00	11.840,00	8.000,00	120.000,00
6	120.000,00	3.600,00	11.600,00	8.000,00	112.000,00
7	112.000,00	3.360,00	11.360,00	8.000,00	104.000,00
8	104.000,00	3.120,00	11.120,00	8.000,00	96.000,00
9	96.000,00	2.880,00	10.880,00	8.000,00	88.000,00
10	88.000,00	2.640,00	10.640,00	8.000,00	80.000,00
11	80.000,00	2.400,00	10.400,00	8.000,00	72.000,00
12	72.000,00	2.160,00	10.160,00	8.000,00	64.000,00
13	64.000,00	1.920,00	9.920,00	8.000,00	56.000,00
14	56.000,00	1.680,00	9.680,00	8.000,00	48.000,00
15	48.000,00	1.440,00	9.440,00	8.000,00	40.000,00
16	40.000,00	1.200,00	9.200,00	8.000,00	32.000,00
17	32.000,00	960,00	8.960,00	8.000,00	24.000,00
18	24.000,00	720,00	8.720,00	8.000,00	16.000,00
19	16.000,00	480,00	8.480,00	8.000,00	8.000,00
20	8.000,00		8.000,00	8.000,00	0,00
	Total	**50.160,00**	**210.160,00**	**160.000,00**	

În ultima lună a perioadei de leasing, locatarul are dreptul de a achiziţiona centrala prin achitarea valorii reziduale de 8.000 lei.

Potrivit legislaţiei, societăţile de leasing sunt instituţii financiare nebancare şi aplică Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aplicabile instituţiilor

Scanned with OKEN Scanner

de credit, instituţiilor financiare nebancare şi Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar, aprobate prin Ordinul Băncii Naţionale a României nr. 27/2011, cu modificările şi completările ulterioare.

Înregistrările contabile efectuate de locatar pe durata de leasing:

- înregistrarea activului la valoarea capitalului de rambursat:

2133 Mijloace de transport	=	*167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate*	*160.000 lei*

- evidenţierea dobânzii aferente contractului de leasing, în cont extrabilanţier:

8051 Dobânzi de plătit	=		*50.160 lei*

- înregistrarea primei facturi pentru rata scadentă:

% *167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate* *666 Cheltuieli privind dobânzile*	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*12.800 lei* *8.000 lei* *4.800 lei*

- extracontabil, diminuarea dobânzii de plată cu suma de 4.800 lei:

	=	*8051 Dobânzi de plătit*	*4.800 lei*

- achitarea facturii:

404 Furnizori de imobilizări	=	*5121 Banca în lei*	*12.800 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- primirea facturii pentru a doua rată în sumă totală de 12.560 lei:

% *167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate* *666 Cheltuieli privind dobânzile*	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*12.560 lei* *8.000 lei* *4.560 lei*

- extracontabil, diminuarea dobânzii de plată cu suma de 4.560 lei:

	=	*8051 Dobânzi de plătit*	*4.560 lei*

- achitarea facturii:

404 Furnizori de imobilizări	=	*5121 Banca în lei*	*12.560 lei*

În mod similar se înregistrează toate operaţiunile până la sfârşitul perioadei de leasing.

La plata ultimei rate, locatarul achită valoarea reziduală şi obţine dreptul de proprietate juridică asupra activului respectiv:

- primirea facturii de la societatea de leasing pentru valoarea reziduală:

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*8.000 lei*

- achitarea facturii către societatea de leasing:

404 Furnizori de imobilizări	=	*5121 Banca în lei*	*8.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

În cazul leasingului financiar, locatarul este cel care înregistrează amortizarea activului.

Pentru activele achiziţionate prin contracte de leasing financiar, ştiind că se transferă dreptul de proprietate, se aplică aceleaşi proceduri de amortizare stabilite pentru celelalte active similare existente în entitate (durata de utilizare economică, metoda de amortizare).

În exemplul de mai sus:

- Valoare amortizabilă: 160.000 lei,

- Durata de utilizare economică: 5 ani (60 luni),

- Amortizare lunară în valoare de 2.666,67 lei (160.000 lei/ 60 luni).

- înregistrarea amortizării lunare:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*	*2.666,67 lei*

Tratament modificat prin OMFP 1802/2014!

Stimulente acordate la încheierea sau la renegocierea unor contracte

Acest tratament a fost introdus prin OMFP 1802/2014 începând cu 01.01.2015. La negocierea sau la renegocierea unui leasing operaţional, locatorul îi poate oferi locatarului anumite stimulente pentru a încheia contractul.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple de astfel de stimulente sunt:

- plata unui avans în numerar către locatar;

- rambursarea ori asumarea de către locator a costurilor locatarului (cum ar fi costuri de reamplasare, modernizări ale activului în regim de leasing şi costuri aferente unui angajament anterior de contract de leasing al locatarului);

- se convine ca, în perioadele iniţiale ale duratei contractului de leasing, locatarul să plătească o chirie mai mică sau să nu plătească deloc.

Toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de leasing operaţional nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept parte integrantă din valoarea netă a contraprestaţiei convenite pentru utilizarea activului în regim de leasing, indiferent de natura stimulentului, de forma sau de momentul în care se face plata.

Stimulentele dintr-un leasing operaţional se referă la contraprestaţia pentru utilizarea bunului în sistem de leasing. Costurile suportate de locator drept stimulente pentru încheierea unui nou contract de leasing sau pentru reînnoirea unuia existent nu se consideră ca făcând parte din costurile iniţiale care sunt adăugate la valoarea contabilă a activului în sistem de leasing.

De exemplu, în cazul încheierii unui nou contract de leasing:

- locatorul este de acord să plătească costurile de reamplasare ale locatarului şi să contribuie la plata unor cheltuieli de amenajare efectuate de locatar;

- locatorul este de acord ca pentru o perioadă să nu încaseze nicio chirie de la locatar (acordarea unei perioade de graţie).

Scanned with OKEN Scanner

Pentru ambele situaţii atât locatorul, cât şi locatarul vor recunoaşte valoarea netă a contraprestaţiei, de-a lungul duratei contractului de leasing, utilizând o singură metodă de amortizare.

Locatorul trebuie să recunoască valoarea agregată a costului stimulentelor drept o diminuare a venitului din leasing pe durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului activului în sistem de leasing.

Locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentelor drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului locatarului rezultat din utilizarea activului în sistem de leasing.

Atenție!

1. Suportarea liniară a cheltuielilor pe durata contractului se aplică şi în cazul stimulentelor acordate cu ocazia încheierii de contracte de închiriere sau de alte contracte care presupun acordarea de stimulente pentru atragerea chiriaşilor.

2. Prevederile referitoare la suportarea liniară a cheltuielilor nu se aplică pentru contractele în derulare la data 01.01.2015, data trecerii la aplicarea OMFP 1802/2014.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor specifice leasingului operaţional

Exemplu:

O societate închiriază în regim de leasing o clădire necesară desfăşurării producţiei, în următoarele condiţii:

- perioada contractului 01.01.2015 – 31.12.2019;

- durata contractului de leasing 5 ani;

- în primul trimestru de contract societatea este scutită de la plata chiriei;

- pentru următoarele luni plăţile se efectuează trimestrial, în ultima lună din trimestru şi sunt în sumă de 25.000 lei fiecare.

În plus, se cunosc:

- valoarea clădirii: 1.850.000 lei,

- durata de utilizare economică: 40 de ani.

Înregistrările contabile efectuate de locatar pe durata de leasing

- extracontabil, evidenţierea ratelor de leasing viitoare în valoare totală de 475.000 lei

(25.000 lei x 19 trimestre):

8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	=		*475.000 lei*

- înregistrarea cheltuielilor privind contractul de leasing în luna ianuarie 2015 (475.000 lei / 60 luni):

612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	=	*408 Furnizori facturi nesosite*	*7.916,67 lei*

Scanned with OKEN Scanner

şi, concomitent:

	=	*8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate*	*7.916,67 lei*

- înregistrarea cheltuielilor privind contractul de leasing în luna februarie 2015 (475.000 lei / 60 luni):

612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	=	*408 Furnizori facturi nesosite*	*7.916,67 lei*

şi, concomitent:

	=	*8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate*	*7.916,67 lei*

- înregistrarea cheltuielilor privind contractul de leasing în luna martie 2015 (475.000 lei / 60 luni):

612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	=	*408 Furnizori facturi nesosite*	*7.916,67 lei*

şi, concomitent:

	=	*8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate*	*7.916,67 lei*

Înregistrările sunt similare pentru lunile aprilie şi mai 2015.

Scanned with OKEN Scanner

- primirea facturii reprezentând rata trimestrială în luna iunie 2015:

%			
408 Furnizori facturi nesosite	=	*401 Furnizori*	*25.000 lei*
612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile			*17.083.33* *7.916,67 lei*

şi, concomitent:

	=	*8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate*	*7.916,67 lei*

- plata facturii către societatea de leasing:

401 Furnizori	=	*5121 Banca în lei*	*25.000 lei*

Aceste înregistrări se vor înregistra corespunzător până la finalizarea contractului de leasing operaţional.

La finalul contractului contul 408 şi 8036 se va închide.

În următorul tabel este prezentată situaţia contului 408 până la finalizarea contractului:

Luna	*Chiria lunară*	*Cont debitor*	*Cont creditor*	*Valoare cont 408*	*Sold cont 408*
1	*7.916,67*	*612*	*408*	*7.916,67*	
2	*7.916,67*	*612*	*408*	*7.916,67*	
3	*7.916,67*	*612*	*408*	*7.916,67*	
4	*7.916,67*	*612*	*408*	*7.916,67*	
5	*7.916,65*	*612*	*408*	*7.916,65*	
6	*7.916,67*	*408*	*401*	*17.083,33*	*22.500,02*
7	*7.916,67*	*612*	*408*	*7.916,67*	

Scanned with OKEN Scanner

8	7.916,66	612	408	7.916,66	
9	7.916,67	408	401	17.083,33	21.250,00
10	7.916,67	612	408	7.916,67	
11	7.916,66	612	408	7.916,66	
12	7.916,67	408	401	17.083,33	20.000,00
13	7.916,67	612	408	7.916,67	
14	7.916,66	612	408	7.916,66	
15	7.916,67	408	401	17.083,33	18.750,00
16	7.916,67	612	408	7.916,67	
17	7.916,66	612	408	7.916,66	
18	7.916,67	408	401	17083,33	17500,00
19	7.916,67	612	408	7.916,67	
20	7.916,66	612	408	7.916,66	
21	7.916,67	408	401	17.083,33	16.250,00
22	7.916,67	612	408	7.916,67	
23	7.916,66	612	408	7.916,66	
24	7.916,67	408	401	17.083,33	15.000,00
25	7.916,67	612	408	7.916,67	
26	7.916,66	612	408	7.916,66	
27	7.916,67	408	401	17.083,33	13.750,00
28	7.916,67	612	408	7.916,67	
29	7.916,66	612	408	7.916,66	
30	7.916,67	408	401	17.083,33	12.500,00
31	7.916,67	612	408	7.916,67	
32	7.916,66	612	408	7.916,66	
33	7.916,67	408	401	17.083,33	11.250,00
34	7.916,67	612	408	7.916,67	
35	7.916,66	612	408	7.916,66	
36	7.916,67	408	401	17.083,33	10.000,00
37	7.916,67	612	408	7.916,67	

Scanned with OKEN Scanner

38	7.916,66	612	408	7.916,66	
39	7.916,67	408	401	17.083,33	8.750,00
40	7.916,67	612	408	7.916,67	
41	7.916,66	612	408	7.916,66	
42	7.916,67	408	401	17.083,33	7.500,00
43	7.916,67	612	408	7.916,67	
44	7.916,66	612	408	7.916,66	
45	7.916,67	408	401	17.083,33	6.250,00
46	7.916,67	612	408	7.916,67	
47	7.916,66	612	408	7.916,66	
48	7.916,67	408	401	17.083,33	5.000,00
49	7.916,67	612	408	7.916,67	
50	7.916,66	612	408	7.916,66	
51	7.916,67	408	401	17.083,33	3.750,00
52	7.916,67	612	408	7.916,67	
53	7.916,66	612	408	7.916,66	
54	7.916,67	408	401	17.083,33	2.500,00
55	7.916,67	612	408	7.916,67	
56	7.916,66	612	408	7.916,66	
57	7.916,67	408	401	17.083,33	1.250,00
58	7.916,67	612	408	7.916,67	
59	7.916,66	612	408	7.916,66	
60	7.916,67	408	401	17.083,53	0,00

Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale

O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcţia unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

- *costurile reprezentând salariile angajaţilor, contribuţiile legale şi alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcţia imobilizării corporale;*
- *cheltuieli materiale;*
- *costurile de amenajare a amplasamentului;*
- *costurile iniţiale de livrare şi manipulare;*
- *costurile de instalare şi asamblare;*
- *cheltuieli de proiectare şi pentru obţinerea autorizaţiilor;*
- *costurile de testare a funcţionării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul şi condiţia de funcţionare (cum ar fi eşantioanele produse la testarea echipamentului);*
- *onorariile profesionale plătite avocaţilor şi experţilor, precum şi comisioanele achitate în legătură cu activul etc.*

Exemple de costuri care nu sunt costuri ale unui element de imobilizări corporale sunt:

- *costurile de deschidere a unei noi instalaţii;*
- *costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate şi activităţi promoţionale);*
- *costurile de desfăşurare a unei activităţi într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienţi (inclusiv costurile de instruire a personalului);*
- *costurile administrative şi alte cheltuieli generale de regie;*
- *costurile reamplasării sau reorganizării parţiale sau totale a activităţilor entităţii.*

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care o clădire este demolată pentru a fi construită o alta, cheltuielile cu demolarea sunt recunoscute după natura lor, fără a fi considerate costuri de amenajare a amplasamentului. Acelaşi tratament contabil se aplică şi cheltuielilor reprezentând valoarea neamortizată a clădirii demolate sau costul activului respectiv, atunci când acesta este evidenţiat ca stoc.

În costul unei imobilizări corporale sunt incluse şi costurile estimate iniţial cu demontarea şi mutarea acesteia la scoaterea din funcţiune, precum şi cu restaurarea amplasamentului pe care este poziţionată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil şi entitatea are o obligaţie legată de demontare, mutare a imobilizării corporale şi de refacere a amplasamentului.

Costurile estimate cu demontarea şi mutarea imobilizării corporale, precum şi cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondenţă cu un cont de provizioane (contul 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea").

La realizarea cheltuielilor efective cu demontarea şi mutarea activului, provizionul constituit va fi anulat pe seama veniturilor.

Exemplu:

O societate achiziţionează la 01.01.2015 un utilaj pentru extragerea petrolului şi conform contractului prin care i s-a acordat dreptul de a efectua exploatări, are obligaţia ca la finalizarea exploatării să mute echipamentul şi să reconstituie stratul de sol afectat.

La data instalării utilajului, societatea a estimat că la terminarea extracţiei va efectua cheltuieli cu demontarea şi mutarea activului în valoare de 150.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Costul de achiziţie al echipamentului este de 1.500.000 lei .

Echipamentul are o durată de viaţă estimată iniţial de 10 ani.

În valoarea de intrare a activului au fost incluse costurile estimate pentru demontarea şi mutarea activului, astfel:

- la 01.01.2015 - recunoaşterea imobilizării la valoarea de achiziţie plus valoarea estimată a costurilor pentru demontarea şi mutarea activului:

2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)	=	*%* *404 Furnizori de imobilizări* *1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea*	*1.650.000 lei* *1.500.000 lei* *150.000 lei*

- înregistrarea amortizării anuale în valoare de 165.000 lei (1.650.000 lei/10 ani):

Lunar se va înregistra o amortizare de 13.750 lei (165.000/12 luni)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*	*13.750 lei*

La 31.12.2015 în bilanţ avem următoarele elemente:

- provizionul constituit este de 150.000 lei;

- valoarea contabilă netă (după 1 an de amortizare) este de 1.485.000 lei (1.650.000 – 165.000)

Scanned with OKEN Scanner

- efectuarea în anul 2025 a cheltuielilor cu demontarea, mutarea activului şi cu restaurarea amplasamentului, în sumă efectivă de 170.000 lei.

6xx Cheltuieli după natura lor	=	*401 Furnizori*	*170.000 lei*

- anularea provizionului înregistrat în valoarea iniţială a activului

1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	=	*7812 Venituri din provizioane*	*150.000 lei*

Cheltuieli ulterioare

Ulterior recunoaşterii iniţiale a unei imobilizări corporale, pe parcursul duratei de utilizare economică sunt efectuate cheltuieli cu scopul reparării, reabilitării, modernizării etc. respectivelor imobilizări. Astfel de cheltuieli sunt denumite cheltuieli ulterioare.

De regulă, cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate. Sunt totuşi situaţii în care cheltuielile ulterioare majorează valoarea imobilizării respective, în funcţie de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli (de exemplu, influenţa asupra duratei de viaţă rămase a imobilizărilor.

În manualul de politici contabile trebuie stabilite criteriile în funcţie de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidenţiază în contul de profit şi pierdere.

Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locaţie de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidenţiază în

Scanned with OKEN Scanner

contabilitatea entităţii care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcţie de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp. Entitatea recunoaşte în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părţii înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere pentru imobilizările corporale.

În cazul inspecţiilor sau reviziilor generale regulate, efectuate de entitate pentru depistarea defecţiunilor, la momentul efectuării fiecărei inspecţii generale, costul acesteia poate fi recunoscut drept cheltuială sau în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sunt respectate criteriile de recunoaştere. În cazul recunoaşterii costului inspecţiei ca o componentă a activului, valoarea componenţei se amortizează pe perioada dintre două inspecţii planificate.

Prevederile referitoare la posibilitatea recunoaşterii costurilor cu revizii şi inspecţii drept componente ale imobilizărilor corporale se aplică în cazul imobilizărilor corporale ale căror costuri de inspecţie şi revizie sunt semnificative, cum ar fi avioane, nave maritime şi fluviale, echipamente complexe, conform politicilor contabile aprobate.

Costul reviziilor şi inspecţiilor curente, altele decât cele recunoscute, ca o componentă a imobilizării reprezintă cheltuieli ale perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Un hotel de două stele doreşte să treacă la categoria de trei stele. Motivul principal este creşterea veniturilor prin majorarea tarifelor, corespunzătoare unui hotel de trei stele.

Conform planului de investiţii şi bugetului de venituri şi cheltuieli, societatea va efectua două categorii de lucrări:

- de reparaţii - efectuate în scopul de a păstra parametrii tehnici iniţiali ai clădirii (recunoscute în conturile de cheltuieli corespunzătoare, la momentul efectuării lor);

- de modernizare - efectuate în scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali care conduc la obţinerea de beneficii economice viitoare (recunoscute fie în valoarea activului existent, fie ca active separate, după caz).

Conform procedurilor de recunoaştere a activelor adoptate de societate, pe toată perioada investiţiei, cheltuielile ulterioare au fost separate pe cele două categorii de lucrări şi înregistrate în contabilitate astfel:

- lucrările de reparaţii în valoare de 150.000 lei, reprezentând reparaţii - tencuieli, zugrăveli, înlocuit tapet:

611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile	=	*401 Furnizori*	*150.000 lei*

- lucrările de modernizare în valoare de 1.200.000 lei, reprezentând montarea unui sistem de aer condiţionat şi de ventilaţie specifică în caz de incendii, lucrări cu instalaţii, lucrări de extindere clădire, montare tavane false, alte instalaţii şi lucrări care au determinat un plus de performanţă.

În funcţie de modalitatea de recunoaştere, contravaloarea acestor lucrări se regăseşte:

Scanned with OKEN Scanner

- fie în conturi de active separate, dacă au durate de utilizare economică diferită de cea a activului existent şi pot fi exploatate separat de acesta;

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*1.200.000 lei*

Amortizaraea acestor cheltuieli se va face pe durata de utilizare economică.

- fie în valoarea construcţiei:

212 Construcţii	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*1.200.000 lei*

La încadrarea acestor lucrări în valoarea activului sau în cheltuieli curente entitatea va avea în vedere şi respectarea principiului prudenţei, corespunzător căruia valoarea activului nu trebuie să fie mai mare decât valoarea sa recuperabilă.

Amortizaraea acestor cheltuieli se va face pe durata rămasă de amortizare a construcţiei respective.

Imobilizările în curs de execuţie reprezintă investiţiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producţie sau costul de achiziţie, după caz. Imobilizările în curs de execuţie se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepţia, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune a acestora, după caz.

Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleaşi principii ca şi pentru un activ achiziţionat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în

Scanned with OKEN Scanner

scopul comercializării, în cadrul unor tranzacţii normale, atunci costul activului este, de obicei, acelaşi cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum şi pierderile care au apărut în cursul construcţiei în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

Exemplu:

Societatea IMOBILIARA S.A. îşi desfăşoară activitatea în domeniul imobiliar (construcţii, închirieri, intermedieri, vânzări etc.). Societatea are în portofoliu clădiri încadrate atât la imobilizări corporale (deţinute pentru utilizare pe termen lung), cât şi la stocuri (deţinute în vederea vânzării).

În data de 31 ianuarie 2015, pentru necesităţi proprii, S.C. IMOBILIARA S.A. achiziţionează de la societatea CONSTRUCŢII IMOBILARE S.A. un imobil central (denumit în exemplu „clădirea A"), în valoare de 3.000.000 lei. Plata furnizorului se face integral, prin virament bancar. Societatea stabileşte destinaţia respectivului activ în funcţie de scopul utilizării acestuia. Imobilul va fi închiriat în proporţie de 75%, iar 25% va fi utilizat pentru desfăşurarea de activităţi proprii. Având în vedere destinaţia utilizării activului, acesta se va recunoaşte în contabilitate la active pe termen lung de natura imobilizărilor corporale. Potrivit politicilor contabile aprobate, S.C. IMOBILIARA S.A. a optat pentru reevaluarea imobilizărilor corporale de natura clădirilor.

Ulterior achiziţiei, conform politicii contabile, entitatea amortizează „clădirea A" pe o durată de utilizare economică de 50 de ani (600 luni), amortizarea lunară fiind de 5.000 lei (3.000.000 lei/600 luni).

Scanned with OKEN Scanner

La data de 31.12.2016, societatea efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale a căror prezentare în situaţiile financiare se face la valoarea justă (inclusiv „clădirea A"). Pentru această clădire se stabileşte o valoare justă de 3.135.000 lei. Surplusul din reevaluare se consideră realizat la scoaterea din evidenţă a imobilizărilor corporale.

În primul semestru al anului 2018, S.C. IMOBILIARA S.A. îşi restrânge activitatea ca urmare a dificultăţilor financiare înregistrate în anul 2017. Având în vedere aceste dificultăţi, la începutul lunii iulie 2018, conducerea societăţii hotărăşte modificarea utilizării "clădirii A", în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătăţită în perspectiva vânzării, motiv pentru care activitatea de închiriere încetează la această dată, iar personalul societăţii este transferat într-un alt imobil (denumit în exemplu „clădirea B"), cu o suprafaţă locuibilă mai mică, situat la periferia localităţii. La data achiziţiei „clădirea B" a fost încadrată în categoria stocurilor la o valoare de 1.500.000 lei (cost de achiziţie), fiind iniţial un spaţiu destinat vânzării.

Conducerea a luat această decizie de modificare a utilizării „clădirii A" ca urmare a faptului că veniturile din chirii obţinute din utilizarea „clădirii A" au scăzut foarte mult, iar activitatea de închiriere este în deficit. În vederea vânzării, în perioada iulie 2018 – martie 2019, la „clădirea A" se execută lucrări de îmbunătăţire în valoare de 1.200.000 lei, astfel:

- *150.000 lei în iulie 2018;*
- *150.000 lei în august 2018;*
- *150.000 lei în septembrie 2018;*
- *150.000 lei în octombrie 2018;*
- *150.000 lei în noiembrie 2018;*
- *150.000 lei în decembrie 2018;*
- *100.000 lei în ianuarie 2019;*
- *100.000 lei în februarie 2019;*
- *100.000 lei în martie 2019.*

Scanned with OKEN Scanner

La 01 aprilie 2019 are loc finalizarea şi recepţia lucrărilor de îmbunătăţire efectuate la "clădirea A". Astfel, ca urmare a politicilor şi deciziilor financiare ale conducerii, la începutul lunii iulie 2018, societatea reîncadrează cele două active în funcţie de scopul deţinerii acestora, după cum urmează:

- *„clădirea A" se transferă de la active imobilizate la stocuri la nivelul valorii neamortizate de la data transferului, iar diferenţele din reevaluare aferente "clădirii A" se transferă la rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare;*
- *„clădirea B" se transferă de la stocuri la active imobilizate, la costul de achiziţie de la data transferului.*

În luna aprilie 2019, societatea vinde „clădirea A" pentru suma de 4.300.000 lei.

Reflectarea în contabilitate:

1) Achiziţia „clădirii A" la data de 31.01.2015 la cost de achiziţie de 3.000.000 lei:

215 Investiţii imobiliare / "clădirea A"	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*3.000.000 lei*

2) Plata prin bancă a furnizorului:

404 Furnizori de imobilizări	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*3.000.000 lei*

3) Înregistrarea amortizării lunare în sumă de 5.000 lei:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2815. Amortizarea investiţiilor imobiliare / „clădirea A"*	*5.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

4) Înregistrarea diferenţei din reevaluare, la data de 31 decembrie 2016, în valoare 250.000 lei. Tehnica utilizată la înregistrarea reevaluării este cea de eliminare a amortizării din valoarea contabilă brută. Amortizarea cumulată la aceeaşi dată este de 115.000 lei (5.000 lei x 23 luni). Valoarea contabilă netă a clădirii la data de 31 decembrie 2016 este de 2.885.000 lei (3.000.000 lei - 115.000 lei). Valoarea justă rezultată ca urmare a reevaluării este de 3.135.000 lei. Diferenţa din reevaluare este un plus de valoare în sumă de 250.000 lei (3.135.000 lei – 2.885.000 lei) şi se înregistrează pe seama capitalurilor proprii:

➢ *anularea amortizării cumulate în perioada februarie 2015- decembrie 2016*

2815 Amortizarea investiţiilor imobiliare / "clădirea A"	=	*215 Investiţii imobiliare / "clădirea A"*	*115.000 lei*

➢ *înregistrarea creşterii de valoare rezultate din reevaluare*

215 Investiţii imobiliare /"clădirea A"	=	*105 Rezerve din reevaluare/ "clădirea A"*	*250.000 lei*

5) Înregistrarea în contabilitate a amortizării lunare, recalculate după reevaluare, începând cu luna ianuarie 2017:

Durata de utilizare economică rămasă este de 577 luni (50 ani x 12 luni – 23 luni).

Amortizarea lunară înregistrată după 1 ianuarie 2017 este de 5.433 lei (3.135.000 lei / 577 luni).

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2815 Amortizarea investiţiilor imobiliare / "clădirea A"*	*5.433 lei*

Scanned with OKEN Scanner

6) Reflectarea în contabilitate a schimbării destinației „clădirii A":

Transferul clădirii de la imobilizări corporale la stocuri se face la valoarea neamortizată existentă în contabilitate la 30 iunie 2018.

În perioada ianuarie 2017 - iunie 2018 (18 luni) s-a înregistrat o amortizare cumulată în valoare de 97.794 lei.

Valoarea rămasă neamortizată la data de 30 iunie 2018 este de 3.037.206 lei (3.135.000 lei – 97.794 lei).

%	=	215 Investiții imobiliare /"clădirea A"	3.135.000 lei
331 Produse în curs de execuție/ analitic distinct			3.037.206 lei
2815 Amortizarea investițiilor imobiliare / "clădirea A"			97.794 lei

Concomitent, se transferă diferențele din reevaluare aferente „clădirii A" (existente în contul 105 „Rezerve din reevaluare"), în valoare de 250.000 lei, la rezultat reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare").

105 Rezerve din reevaluare/ „clădirea A"	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	250.000 lei

Atenție!

Până la vânzare, „clădirea A" va fi evidențiată în categoria stocurilor în funcție de natura acestora. Astfel, pentru început clădirea se va evidenția în producție în curs de execuție pe durata cât se execută lucrările de îmbunătățire, apoi în produse finite la recepția finală a clădirii.

Scanned with OKEN Scanner

7) Lunar, entitatea S.C. IMOBILIARA S.A. procedează la înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate în vederea îmbunătăţirii "clădirii A". Astfel, în perioada iulie 2018 – decembrie 2018, cheltuielile lunare în valoare de 150.000 lei se vor înregistra pe naturi de cheltuieli (de exemplu: consumuri materiale, cheltuieli salariale, servicii executate de terţi şi alte cheltuieli legate strict de îmbunătăţirea activului în vederea vânzării), potrivit documentelor justificative:

6XX Conturi de cheltuieli (pe naturi de cheltuieli)	=	*%*	*150.000 lei*
		3XX Stocuri	
		4XX Terţi	

8) Lunar, în perioada iulie 2018 – decembrie 2018, entitatea S.C. IMOBILIARA S.A. efectuează inventarierea producţiei în curs de execuţie, corespunzătoare cheltuielilor efective şi va înregistra în contabilitate valoarea produselor în curs de execuţie. La sfârşitul lunii decembrie 2018 va înregistra în contabilitate producţia în curs de execuţie, în sumă totală de 900.000 lei (150.000 lei x 6 luni), astfel:

331 Produse în curs de execuţie/ analitic distinct	=	*711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	*900.000 lei*

9) Reluarea producţiei în curs de execuţie la începutul fiecărei luni din perioada august 2018 – ianuarie 2019. La începutul lunii ianuarie 2019, entitatea S.C. IMOBILIARA S.A. va efectua înregistrarea contabilă:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	*331 Produse în curs de execuţie/analitic distinct*	*900.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

10) Înregistrarea lunară a lucrărilor de îmbunătățire efectuate în perioada ianuarie 2019 – martie 2019, pe naturi de cheltuieli, valoarea lunară a acestora fiind de 100.000 lei:

6XX Conturi de cheltuieli (pe naturi de cheltuieli)	=	*%*	*100.000 lei*
		3XX Stocuri	
		4XX Terți	

11) Lunar, în perioada ianuarie 2019 – martie 2019, entitatea S.C. IMOBILIARA S.A. efectuează inventarierea producției în curs de execuție, corespunzătoare cheltuielilor efective.

La sfârşitul lunii martie 2019 va înregistra în contabilitate valoarea produselor în curs de execuție:

331 Produse în curs de execuție/ analitic distinct	=	*711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	*1.200.000 lei*

12) Reluarea producției în curs de execuție la începutul fiecărei luni din perioada februarie 2019 – aprilie 2019. Astfel, la începutul lunii aprilie 2019 va efectua înregistrarea contabilă:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	*331 Produse în curs de execuție/analitic distinct*	*1.200.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

13) Recepţia, la 1 aprilie 2019, a lucrărilor de îmbunătăţire şi înregistrarea „clădirii A" la noua valoare de 4.237.206 lei (1.200.000 lei + 3.037.206 lei, conform înregistrării contabile nr. 6):

345 Produse finite	=	*%*	*4.237.206 lei*
		711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	*1.200.000 lei*
		331 Produse în curs de execuţie/ analitic distinct	*3.037.206 lei*

Atenţie!

De regulă, vânzarea imobilizărilor corporale se efectuează prin înregistrarea veniturilor realizate (contul 7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"), iar scoaterea din evidenţă se înregistrează pe seama amortizării aferente, respectiv a cheltuielilor, pentru valoarea neamortizată (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"). Decizia de scoatere a activului din categoria imobilizărilor corporale şi trecerea lui în categoria stocurilor, caz în care este necesară efectuarea de lucrări de îmbunătăţire în vederea vânzării, are în vedere prezentarea corespunzătoare a activelor în situaţiile financiare anuale. Astfel de reclasificări de active se pot efectua atunci când imobilizările corporale nu se pot valorifica în starea în care se găsesc sau cu îmbunătăţiri minore efectuate în termen scurt. De exemplu, o astfel de reclasificare se poate face dacă cumpărătorul condiţionează cumpărarea imobilizării corporale de efectuarea unor lucrări de îmbunătăţire, care pot dura o perioadă substanţială de timp.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul unor reclasificări, societățile comerciale vor urmări respectarea legislației existente pentru anumite domenii de activitate, precum și încadrarea operațiunilor efectuate în obiectul de activitate.

14) Vânzarea „clădirii A", în luna aprilie 2019, la prețul de 4.300.000 lei:

4111 Clienți	=	*701 Venituri din vânzarea produselor finite*	*4.300.000 lei*

15) Descărcarea din gestiune a clădirii vândute, la valoarea de 4.237.206 lei (a se vedea înregistrarea contabilă nr. 13):

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	*345 Produse finite*	*4.237.206 lei*

16) Schimbarea destinației „clădirii B" la începutul lunii iulie 2018 și încadrarea acesteia la imobilizări corporale - grupa clădiri. Transferul se face la valoarea la care este înregistrată în contabilitate respectiva clădire la data transferului. Clădirea se află înregistrată în conturile de stocuri (contul 371 „Mărfuri") la costul de achiziție de 1.500.000 lei.

212 Construcții/ "clădirea B"	=	*371 Mărfuri/"clădirea B"*	*1.500.000 lei*

Durata de utilizare economică a acestei clădiri este de 50 de ani (600 luni). Înregistrarea amortizării pentru clădirea B începe din luna august 2018. Amortizarea lunară pentru „clădirea B"este de 2.500 lei (1.500.000 lei/600 luni).

Scanned with OKEN Scanner

Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale

Provizioanele reprezentând datorii existente din dezafectare, restaurare sau de natură similară sunt recunoscute ca parte a costului unui element de imobilizări corporale.

Provizioanele pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea se constituie atunci când există obligaţia de a demola, înlătura şi restaura elemente de imobilizări corporale.

Costurile de demolare şi înlăturare a imobilizării corporale şi de restaurare a zonei în care aceasta s-a aflat reprezintă obligaţie pentru care o entitate suportă cheltuieli fie la momentul dobândirii imobilizării corporale, fie ca o consecinţă a faptului că a utilizat-o pentru o anumită perioadă de timp.

Atenţie!

Modificările în evaluarea datoriilor existente din dezafectare, restaurare şi de natură similară se contabilizează, după cum activul aferent este evaluat la cost sau la valoare reevaluată.

Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul bazat pe cost:

a) sub rezerva respectării condiţiilor de la lit. b), modificările datoriilor trebuie adăugate la costul activului sau trebuie deduse din costul acestuia în perioada curentă;

b) valoarea dedusă din costul activului nu trebuie să depăşească valoarea sa contabilă. Dacă o scădere a datoriei depăşeşte valoarea contabilă a activului, excedentul trebuie recunoscut imediat în profit sau pierdere;

c) dacă ajustarea generează o mărire a costului unui activ, entitatea trebuie să analizeze dacă activul este supraevaluat. Dacă există un astfel de indiciu, entitatea trebuie să analizeze dacă este necesară contabilizarea vreunei pierderi din depreciere.

Scanned with OKEN Scanner

Drept urmare, cheltuiala cu amortizarea activului trebuie ajustată ulterior pentru a aloca valoarea contabilă astfel rezultată, pe o bază sistematică pe parcursul duratei rămase din perioada de amortizare stabilită pentru acel activ.

Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul reevaluării:

a) modificările datoriei ajustează rezerva din reevaluare, astfel:

(i) sub rezerva respectării condițiilor de la lit. b), o scădere a datoriei majorează rezerva din reevaluare din capitalurile proprii, cu excepția cazului în care ea trebuie recunoscută în contul de profit şi pierdere în măsura în care reia o reducere din reevaluarea aceluiaşi activ, care a fost recunoscut anterior drept cheltuială;

(ii) o creştere a datoriei trebuie recunoscută în contul de profit şi pierdere, exceptând cazul în care reduce rezerva din reevaluare din capitalurile proprii, în limita oricărui sold creditor existent pentru acel activ;

b) în cazul în care o scădere a datoriei depăşeşte valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activul ar fi fost contabilizat conform modelului bazat pe cost, excedentul trebuie recunoscut imediat în contul de profit şi pierdere;

c) o modificare a datoriei este un indiciu că activul ar putea să necesite o reevaluare pentru a se asigura faptul că valoarea contabilă nu diferă semnificativ de cea care ar fi determinată utilizându-se valoarea justă la finalul perioadei de raportare. Dacă este necesară o reevaluare, toate activele din acea categorie trebuie reevaluate.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea la data bilanţului

O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanţ la valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate de valoare. În conturile 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor", respectiv 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor" se evidenţiază numai deprecierile aferente imobilizărilor corporale a căror evidenţă este efectuată la cost şi nu la valoare reevaluată.

Exemplu:

La data de 31 decembrie 2015 o entitate efectuează inventarierea tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

Pentru elementele de imobilizări corporale la care se constată deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite, comisia de inventariere face propuneri în vederea determinării ajustărilor pentru depreciere sau pentru înregistrarea unor amortizări suplimentare, după caz.

Cu ocazia inventarierii imobilizărilor corporale se constată următoarele:

- mobilier distrus parţial, valoarea estimată a deprecierii este de 2.000 lei;

- o clădire care s-a aflat tot anul în conservare, cu durata normală de funcţionare de 40 ani, cu o valoare contabilă netă de 200.000 lei, valoarea estimată pentru depreciere 5.000 lei (200.000 lei/40 ani);

- o instalaţie de purificare a apei are o valoare de inventar mai mare decât valoarea contabilă netă cu 10.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatele inventarierii anuale sunt prezentate conducerii societăţii în vederea aprobării şi înregistrării deprecierilor în contabilitate. Astfel, în situaţiile financiare anuale imobilizările corporale se prezintă la valoarea pusă de acord cu cea rezultată la inventariere.

Conform principiului prudenţei, acolo unde valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă, plusul rezultat nu se înregistrează.

Pierderile din depreciere se înregistrează individual la activele imobilizate la care valoarea contabilă netă depăşeşte valoarea de inventar. Ca modalitate de înregistrare, deprecierile ireversibile se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării, iar deprecierile reversibile pe seama ajustărilor pentru depreciere:

- înregistrarea deprecierii ireversibile a mobilierului, în valoare de 2.000 lei:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2814 Amortizarea altor imobilizări corporale*	*2.000 lei*

- înregistrarea deprecierii reversibile a clădirii, în valoare de 5.000 lei:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	*2912 Ajustări pentru deprecierea construcţiilor*	*5.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Reevaluarea imobilizărilor corporale

Ca regulă alternativă de evaluare, entităţile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârşitul exerciţiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situaţiile financiare întocmite pentru acel exerciţiu.

Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exerciţiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, entitatea poate proceda la reevaluarea acesteia. Cu ocazia reevaluării imobilizării corporale, acesteia i se stabilesc o nouă valoare şi o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul prezentelor reglementări contabile, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanţ. Fac excepţie cazurile în care data situaţiilor financiare care stau la baza reorganizării coincide cu data situaţiilor financiare anuale.

Atenţie!

Nu se înregistrează în contabilitate reevalurile efectuate în timpul anului, pentru diverse scopuri (pentru bănci, pentru vânzarea unei imobilizări, etc.).

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanţului (la închiderea exerciţiului financiar). Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori

Scanned with OKEN Scanner

**autorizaţi, potrivit legii. În raportul de evaluare trebuie menţionat scopul pentru care s-a făcut reevaluarea şi data la care s-a făcut (*Exemplu: „Reevaluarea s-a făcut pentru stabilirea valorii juste şi înregistrarea acesteia în situaţiile financiare la 31.12.2015”*

La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

- recalculată proporţional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau
- eliminată din valoarea contabilă brută a activului şi valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. **Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piaţă.**

În cazul în care, ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziţie/ costului de producţie sau al oricărei altei valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Reguli care trebuie respectate atunci cand entitatea doreşte să reevalueze imobilizările corporale:

- elementele dintr-o categorie de imobilizări corporale se reevaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă şi raportarea în situaţiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinaţie de costuri şi valori calculate la date diferite;

Scanned with OKEN Scanner

- dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din categoria din care face parte trebuie reevaluate. O categorie de imobilizări corporale cuprinde active de aceeaşi natură şi utilizări similare, aflate în exploatarea unei entităţi. *Exemple de categorii de imobilizări corporale sunt: terenuri, clădiri, maşini şi echipamente, nave, aeronave etc.*

Aşadar, nu se poate face reevaluarea unei singure clădiri, chiar dacă entitatea este interesată, din punct de vedere al impozitului pe clădiri, să reevalueze doar o anumită clădire. Reevaluarea trebuie făcută pentru toate clădirile aflate în entitate, în caz contrar riscă anularea acesteia, cu toate implicaţiile fiscale care decurg din această anulare;

- reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanţului. Valoarea justă a imobilizărilor corporale este determinată, în general, plecând de la valoarea lor de piaţă, pe baza informaţiilor pe care le-ar utiliza participanţii de pe piaţă atunci când stabilesc preţul activului, presupunând că participanţii de pe piaţă acţionează pentru a obţine un beneficiu economic maxim.

Valoarea justă reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ într-o tranzacţie reglementată pe piaţa principală (dacă există) sau cea mai avantajoasă, la data evaluării, în condiţiile curente de piaţă (adică un preţ de ieşire), indiferent dacă respectivul preţ este direct observabil sau este estimat utilizând o altă tehnică de evaluare;

- dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată, valoarea activului prezentată în bilanţ trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

Scanned with OKEN Scanner

Atenție!

Începând cu 01.01.2015, surplusul din reevaluare închis în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), atunci când acest surplus reprezintă un câştig realizat.

Până la 31.12.2014 surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare se transfera asupra contului de rezerve 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare".

Aşadar, la 01.01.2015 se va face transpunerea conturilor, soldul contului 1065 se transferă asupra contului 1175.

1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	=	**1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare**

Câştigul din reevaluare se consideră realizat la scoaterea din evidenţă a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare.

Cu toate acestea, o parte din câştig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate şi valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

Rezerva din reevaluare se reduce în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei contabile bazate pe reevaluare.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă rezultatul reevaluării este o creştere faţă de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o creştere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital şi rezerve", dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreştere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital şi rezerve", cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Sumele reprezentând diferenţe de natura veniturilor şi cheltuielilor rezultate din reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit şi pierdere (contul 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale", respectiv contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale", după caz). Aceste conturi au fost introduse prin OMFP 1802/2014.

Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepţia cazului în care reprezintă un câştig efectiv realizat.

În cazul terenurilor şi clădirilor care au fost reevaluate şi au făcut obiectul unei cedări parţiale, la scoaterea din evidenţă a acestora, diferenţa din reevaluare aferentă părţii cedate se consideră surplus realizat din rezerve din reevaluare, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv

Scanned with OKEN Scanner

a clădirilor, scoase din evidenţă, şi se evidenţiază în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare".

Ajustările de valoare se calculează în fiecare exerciţiu financiar pe baza valorii reevaluate a imobilizărilor respective.

În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării:

- metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, cât şi elementul afectat din contul de profit şi pierdere. Diferenţa dintre valoarea rezultată în urma evaluării pe baza costului de achiziţie sau a costului de producţie şi valoarea rezultată în urma reevaluării trebuie prezentată în bilanţ la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în „Capital şi rezerve" (contul 105 „Rezerve din reevaluare");
- valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate şi suma ajustărilor cumulate de valoare; sau
- valoarea la data bilanţului a diferenţei dintre valoarea rezultată din reevaluare şi cea reprezentând costul istoric şi, atunci când este cazul, valoarea cumulată a ajustărilor suplimentare de valoare.

Exemplu:

privind evidenţierea rezultatelor din reevaluarea imobilizărilor corporale prin metoda recalculării amortizării proporţional cu schimbarea valorii contabile brute a activului:

O societate deţine o linie tehnologică cu următoarele caracteristici:

- Costul iniţial este de 6.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- Durata de viaţă utilă este de 10 ani;
- Amortizarea cumulată pe 2 ani este de 1.200 lei;
- Metoda de amortizare folosită este cea liniară.
După 2 ani de folosire se face reevaluare:
- Indice de actualizare 1,4167
- Valoarea contabilă brută actualizată 8.500
(6.000 x 1,4167 = 8.500)
- Amortizarea recalculată (actualizată) 1.700
(8.500 x 20% = 1.700)
- Diferenţa din recalcularea amortizării 500
(1.700 - 1.200 = 500)
- Diferenţa din actualizarea valorii brute 2.500
(8.500 - 6.000 = 2.500)
- Valoarea justă 6.800 (8.500 - 1.700 = 6.800)
Creştere din reevaluare 2.000 (2.500 - 500 = 2.000)
Valoarea brută de înregistrare după reevaluare 8.500

Înregistrări contabile:

- înregistrarea diferenţelor din reevaluare (conform indicelui):

2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)	=	*105 Rezerve din reevaluare*	*2.500 lei*

- înregistrarea amortizării recalculate (actualizate):

105 Rezerve din reevaluare	=	*2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*	*500 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

privind evidenţierea rezultatelor din reevaluarea imobilizărilor corporale la valoarea justă prin metoda eliminării amortizării din valoarea contabilă brută a activului:

O societate deţine o clădire la data de 31.12.2014 la valoarea de achiziţie de 230.000 lei.

- Durata de viaţă utilă este de 40 ani;

- Amortizarea cumulată pe 3 ani este de 17.250 lei;

- Metoda de amortizare folosită este cea liniară.

1. Prima reevaluare a activului (după 3 ani de folosire) la 31.12.2014:

- Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 250.000 lei;

- Valoarea contabilă netă este de 212.750 lei (230.000 – 17.250);

- Valoarea justă este mai mare decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o creştere a valorii activului care trebuie evidenţiată.

- Creşterea din reevaluarea activului este de 37.250 lei (250.000 – 212.750).

Înregistrări contabile:

- înregistare reevaluare

2812 Amortizarea clădirilor	=	*212 Clădiri*	*17.250 lei*
212 Clădiri	=	*105 Rezerve din reevaluare*	*37.250 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Prezentare simplificată în bilanț:

Explicații	***Situație înainte de reevaluare***	***Situație după reevaluare***
Imobilizări corporale	*230.000,00*	*250.000,00*
Amortizare cumulată	*17.250,00*	*0,00*
Valoare netă (în bilanț)	***212.750,00***	***250.000,00***
Capital propriu	*212.750,00*	*212.750,00*
Rezerve din reevaluare		*37.250,00*
TOTAL	***212.750,00***	***250.000,00***

Recalcularea amortizării:

- Valoarea reevaluată (justă) este de 250.000 lei;

- Durata de utilizare rămasă este de 37 ani;

- Amortizarea anuală este de 6.756,76 lei (250.000 lei/37 ani). Începând cu 01.01.2015 amortizarea anuală va fi:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor*	*6.756,76 lei*

În manualul de politici contabile al entității rezerva din reevaluare este transferată în rezultatul reportat pe măsura amortizării: 37.250 / 37 ani

105 Rezerve din reevaluare	=	*1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*	*1.006,76 lei*

2. A doua reevaluare a activului se efectuează după 3 ani de la ultima reevaluare:

- Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 220.000 lei;

- Amortizarea cumulată pe ultimii 3 ani este 20.270,27 lei (6.756,76 x 3 ani);

Scanned with OKEN Scanner

- Valoarea contabilă netă este de 229.729,73 lei (250.000 – 20.270,27);

- Valoarea justă este mai mică decât valoarea netă contabilă, rezultă o depreciere a activului;

- Descreşterea din reevaluarea activului este de 9.729,73 lei (229.729,73 – 220.000).

- descreşterea din reevaluare se înregistrează astfel:

2812 Amortizarea clădirilor	=	*212 Clădiri*	*20.270,27 lei*
105 Rezerve din reevaluare	=	*212 Clădiri*	*9.729,73 lei*

Prezentare simplificată în bilanţ:

Explicaţii	***Situaţie înainte de reevaluare***	***Situaţie după reevaluare***
Imobilizări corporale	*250.000,00*	*220.000,00*
Amortizare cumulată	*20.270,27*	*0,00*
Valoare netă (în bilanţ)	***229.729,73***	***220.000,00***
Capital propriu	*192.479,73*	*192.479,73*
Rezerve din reevaluare	*37.250,00*	*24.499,99*
Rezultat reportat din reevaluare	*0,00*	*3.020,28*
TOTAL	***229.729,73***	***220.000,00***

Capitalul propriu de 192.479,73 lei reprezintă: 212.750,00 lei capitalul propriu după prima reevaluare din care s-a scăzut amortizarea cumulată în cei 3 ani, între prima reevaluare şi cea de-a doua reevaluare, respectiv 20.270,27 lei, cheltuieli care au fost evidenţiate în contul de profit şi pierdere.

Scanned with OKEN Scanner

Recalcularea amortizării:
- Valoarea reevaluată (justă) este de 220.000 lei;
- Durata de utilizare rămasă este de 34 ani;
- Amortizarea anuală este de 6.470,59 lei (220.000 lei/34 ani).

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*	*6.470,59 lei*

- rezerva din reevaluare este transferată în rezultatul reportat pe masura amortizării: 24.499,99 / 34 ani

105 Rezerve din reevaluare	=	*1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*	*779,81 lei*

3. A treia reevaluare a activului se efectuează după 1 an de la ultima reevaluare:

- Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 180.000 lei;
- Valoarea contabilă netă este de 213.529,41 (220.000 – 6.470,59);
- Valoarea justă este mai mică decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o depreciere a activului;
- Descreşterea din reevaluarea activului este de 33.529,41 lei (213.529,41 – 180.000).
- descreşterea din reevaluare se înregistrează astfel:

2812 Amortizarea clădirilor	=	*212 Clădiri*	*6.470,59 lei*
105 Rezerve din reevaluare	=	*212 Clădiri*	*24.499,99 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- având în vedere că în contul 105 "Rezerve din reevaluare" avem doar 24.499,99 lei diferența de 9.029,42 lei (33.529,41 – 24.499,99) va diminua contul de profit şi pierdere:

655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale	=	*212 Clădiri*	*9.029,42 lei*

Prezentare simplificată în bilanț:

Explicații	***Situație înainte de reevaluare***	***Situație după reevaluare***
Imobilizări corporale	*220.000,00*	*180.000,00*
Amortizare cumulată	*6.470,59*	*0,00*
Valoare netă (în bilanț)	***213.529,41***	***180.000,00***
Capital propriu	*186.009,14*	*176.199,91*
Rezerve din reevaluare	*24.499,99*	*0,00*
Rezultat reportat din reevaluare	*3.020,28*	*3.800,09*
TOTAL	***213.529,41***	***180.000,00***

Capitalul propriu se modifică după cum urmează: (192.479,73-6.470,59-9.029,42-779,81) = 176.199,91 lei:

- diminuare 121 cu amortizarea în sumă de 6.470,59 lei;

- diminuare 121 cu deprecierea în sumă de 9.029,42 lei;

- se diminuează cu majorarea rezultatului reportat de 779,81 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Recalcularea amortizării:
- Valoarea reevaluată (justă) este de 180.000 lei;
- Durata de utilizare rămasă este de 33 ani;
- Amortizare anuală este de 5.454,55 lei (180.000 lei/33 ani).

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*	*5.454,55 lei*

4. A patra reevaluare a activului se efectuează după 1 an de la ultima reevaluare:

- Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 179.000 lei;

- Valoarea contabilă netă este de 174.545,45 (180.000 – 5.454,55);

- Valoarea justă este mai mare decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o apreciere a activului;

- Creşterea din reevaluarea activului este de 4.454,55 lei (179.000 – 174.545,45).

- creşterea din reevaluare se înregistrează pe seama veniturilor până la concurenţa sumei dusă în contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale":

2812 Amortizarea clădirilor	=	*212 Clădiri*	*5.454,55 lei*
212 Clădiri	=	*755 Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale*	*4.454,55 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Prezentare simplificată în bilanț:

Explicații	*Situație înainte de reevaluare*	*Situație după reevaluare*
Imobilizări corporale	*180.000,00*	*179.000,00*
Amortizare cumulată	*5.454,55*	*0,00*
Valoare netă (în bilanț)	***174.545,45***	***179.000,00***
Capital propriu	*170.745,36*	*175.199,91*
Rezerve din reevaluare		*0,00*
Rezultat reportat din reevaluare	*3.800,09*	*3.800,09*
TOTAL	***174.545,45***	***179.000,00***

Capitalul propriu se modifică după cum urmează: (176.199,91-5.454,55+4.454,55) = 175.199,91 lei:

- diminuare 121 cu amortizarea în sumă de 5.454,55 lei;

- creşterea 121 cu aprecierea în sumă de 4.454,55 lei.

Recalcularea amortizării:

- Valoarea reevaluată (justă) este de 179.000 lei;

- Durata de utilizare rămasă este de 32 ani;

- Amortizarea anuală este de 5.593,75 lei (179.000 lei/32 ani).

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor*	*5.593,75 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Amortizarea

Metodele de amortizare care pot fi folosite, conform reglementărilor contabile, sunt:

- amortizarea liniară realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora;
- amortizarea degresivă, care constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu un anumit coeficient. În cazul metodei de amortizare degresivă, amortizarea se calculează prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul dintre coeficienţii următori:

a) 1,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 2 şi 5 ani;

b) 2,0, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 5 şi 10 ani;

c) 2,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este mai mare de 10 ani.

- amortizarea accelerată, care constă în includerea, în primul an de funcţionare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. Amortizările anuale pentru exerciţiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămaşi. Deoarece amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului şi, întrucât în cazuri rare o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%, rezultă că metoda de amortizare accelerată este mai puţin utilizată în scopuri contabile;
- amortizare calculată pe unitate de produs sau serviciu, atunci când natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se aşteaptă să fie consumate de entitate şi se aplică de o manieră consecventă pentru toate activele de aceeaşi natură şi având condiţii de utilizare identice, elemente stabilite în funcţie de politica contabilă adoptată.

Metoda de amortizare se poate modifica doar atunci când aceasta este determinată de o eroare în estimarea modului de consumare a beneficiilor aferente respectivei imobilizări corporale.

Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate pe seama conturilor de cheltuieli.

Amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizărilor şi se calculează începând cu luna următoare punerii în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii lor. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică şi condiţiile de utilizare a acestora.

Duratele de amortizare din contabilitate, stabilite potrivit politicilor contabile, pot fi diferite de duratele de amortizare utilizate de entităţi pentru scopuri fiscale.

În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcţie de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate:

- fie o cheltuială cu amortizarea;
- fie o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

Scanned with OKEN Scanner

O modificare semnificativă a condiţiilor de utilizare, cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum şi în cazul efectuării unor investiţii sau reparaţii, altele decât cele determinate de întreţinerile curente, sau învechirea unei imobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, în cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare.

Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locaţie de gestiune se calculează şi se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

Investiţiile efectuate la imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locaţie de gestiune, administrare sau alte contracte similare se supun amortizării pe durata contractului respectiv.

La expirarea contractului, valoarea investiţiilor efectuate şi a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcţie de clauzele cuprinse în contractele încheiate, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare.

Terenurile nu se amortizează.

Investiţiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, iazurilor, terenurilor şi pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare potrivit politicilor contabile aprobate, pe baza duratelor de viaţă utilă ale acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

În ianuarie 2015 o entitate a realizat în regie proprie un echipament cu valoarea de 15.000 lei, amortizabil pe o perioadă de utilizare economică estimată de cinci ani, folosind metoda de amortizare liniară. Din punct de vedere fiscal, durata normală de funcţionare este de patru ani. Potrivit acestor date amortizarea contabilă anuală este de 3.000 lei (15.000 lei/5 ani), iar cea fiscală este de 3.750 lei (15.000 lei/4 ani).

Amortizarea contabilă lunară este de 250 lei (3.000 lei/12 luni).

Pe parcursul duratei de utilizare economică, lunar, în contabilitate se înregistrează această amortizare în valoare de 250 lei:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*	*250 lei*

La calculul impozitului pe profit se va scădea, din totalul cheltuielilor, cheltuiala cu amortizarea contabilă (3.000 lei) şi se va adăuga cheltuiala cu amortizarea fiscală (3.750 lei).

Exemplu:

de calcul al amortizării prin utilizarea regimului de amortizare degresivă.

Pentru un mijloc fix se dau următoarele date:
- *valoarea de intrare: 350.000.000 lei;*
- *durata normală de funcţionare: 10 ani;*
- *cota anuală de amortizare: 100/10 = 10%;*
- *cota anuală de amortizare degresivă: 10% x 2,0 = 20%;*

Scanned with OKEN Scanner

Amortizarea anuală se va calcula astfel:

Ani	*Modul de calcul*	*Amortizarea anuală degresivă (lei)*	*Valoarea rămasă (lei)*
1	*350.000 x 20%*	*70.000*	*280.000*
2	*280.000 x 20%*	*56.000*	*224.000*
3	*224.000 x 20%*	*44.800*	*179.200*
4	*179.200 x 20%*	*35.840*	*143.360*
5	*143.360 x 20%*	*28.672*	*114.688*
6	*114.688 x 20% = = 114.688 / 5*	*22.938*	*91.750*
7		*22.938*	*68.813*
8		*22.938*	*45.875*
9		*22.938*	*22.938*
10		*22.938*	*0*

Exemplu:

de calcul al amortizării prin utilizarea regimului de amortizare accelerată.

Pentru un mijloc fix se dau următoarele date:
- valoarea de intrare: 350.000.000 lei;
- durata normală de funcționare: 10 ani;
- cota anuală de amortizare: 100/10 = 10%;
- în primul an de folosință cota de amortizare va fi de 50%.

Scanned with OKEN Scanner

Amortizarea anuală se va calcula astfel:

Ani	*Modul de calcul*	*Amortizarea anuală degresivă (lei)*	*Valoarea rămasă (lei)*
1	*350.000 x 50%*	*175.000*	*175.000*
2	*175.000/9*	*19.444*	*155.556*
3		*19.444*	*136.111*
4		*19.444*	*116.667*
5		*19.444*	*97.222*
6		*19.444*	*77.778*
7		*19.444*	*58.333*
8		*19.444*	*38.889*
9		*19.444*	*19.444*
10		*19.444*	*0*

Cedarea şi casarea

Imobilizările corporale trebuie scoase din evidenţă la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sa ulterioară.

Dacă o entitate recunoaşte în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parţiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidenţă valoarea contabilă a părţii înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informaţiile necesare.

În cazul scoaterii din evidenţă a unei imobilizări corporale, sunt evidenţiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării şi alte cheltuieli legate de cedarea acesteia. Câştigurile sau pierderile obţinute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferenţă între veniturile generate de scoaterea din evidenţă şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta şi trebuie prezentate ca

Scanned with OKEN Scanner

valoare netă, la venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit şi pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare", respectiv „Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

Exemplu:

O societate care deţine un mijloc fix cu o valoare de intrare de 350.000 lei, decide vânzarea acestuia la o valoare de 200.000 lei. Amortizarea cumulată la momentul vânzării era de 175.000 lei.

- înregistrarea vânzării mijlocului fix

461 Debitori diverşi	=	*7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"*	*200.000 lei*

- scoaterea din evidenţă a mijlocului fix

%	=	*2131*	*350.000 lei*
2813 Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport		*Echipamente tehnologice*	*175.000 lei*
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital			*175.000 lei*

Aşadar societatea înregistrează un câştig, în valoare de 25.000 lei, din vânzarea mijlocului fix.

Compensaţii de la terţi

În cazul distrugerii totale sau parţiale a unor imobilizări corporale, creanţele sau sumele compensatorii încasate de la terţi, legate de acestea, precum şi achiziţionarea sau construcţia ulterioară de active noi sunt operaţiuni economice distincte şi trebuie înregistrate ca atare pe baza documentelor justificative.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, deprecierea activelor se evidenţiază la momentul constatării acesteia, iar dreptul de a încasa compensaţiile se evidenţiază pe seama veniturilor conform contabilităţii de angajamente, în momentul stabilirii acestuia.

Exemple de asemenea compensaţii pot fi înregistrate în următoarele situaţii:

a) sume încasate/de încasat de la companiile de asigurare pentru deprecierea sau pierderea unor imobilizări corporale cauzată, de exemplu, de dezastre naturale sau furt;

b) sume acordate de Guvern, în schimbul unor imobilizări corporale, de exemplu, terenuri care au fost expropriate.

Active de explorare şi evaluare a resurselor minerale

Începând cu 01.01.2015 entităţile au posibilitatea să recunoască ca active necorporale cheltuielile de explorare şi evaluare a resurselor minerale în contul 206 „Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale" sau în contul 216 „Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale", în funcţie de natura acestora. Până la această dată acestea puteau fi recunoscute ca şi cheltuieli de dezvoltare.

Amortizarea activelor respective se stabileşte în funcţie de durata de viaţă utilă corespunzătoare acestora.

Cheltuielile de explorare şi evaluare a resurselor minerale sunt cheltuieli generate de entitate în legătură cu explorarea şi evaluarea resurselor minerale, înainte ca fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei resurselor minerale să fie demonstrate. Pentru a determina dacă aceste cheltuieli se recunosc ca imobilizări, o entitate ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale.

Scanned with OKEN Scanner

Explorarea şi evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaze naturale şi resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obţinut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum şi la determinarea fezabilităţii tehnice şi a viabilităţii comerciale ale extracţiei resurselor minerale.

O entitate trebuie să stabilească o politică contabilă specificând ce cheltuieli sunt recunoscute drept active de explorare şi evaluare şi trebuie să aplice acea politică în mod consecvent. Pentru a face această determinare, entitatea ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea unor resurse minerale specifice.

Exemple de cheltuieli care ar putea fi incluse în evaluarea iniţială a activelor de explorare şi evaluare:

- *achiziţionarea drepturilor de a explora;*
- *studii topografice, geologice, geochimice şi geofizice;*
- *foraje de explorare;*
- *săpături;*
- *eşantionare; şi*
- *activităţi în legătură cu evaluarea fezabilităţii tehnice şi a viabilităţii comerciale ale extracţiei unei resurse minerale.*

Nu se vor înregistra ca active de natura cheltuielilor de explorare şi evaluare a resurselor minerale, cheltuielile angajate:

a) înainte de explorarea şi evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obţinut dreptul legal de a explora o anumită zonă;

b) după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei unei resurse minerale.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale nu vor fi recunoscute drept active de explorare şi evaluare.

Prevederile referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale se aplică şi activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale.

O entitate trebuie să clasifice activele de explorare şi evaluare drept active corporale sau necorporale conform naturii activelor dobândite şi trebuie să aplice în mod consecvent această clasificare. Unele active recunoscute sunt tratate drept active necorporale (de exemplu, drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu, vehiculele şi instalaţiile de forare).

Un activ de explorare şi evaluare nu trebuie să mai fie clasificat ca atare atunci când fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei unei resurse minerale pot fi demonstrate. În acest scop, activele de explorare şi evaluare se înregistrează pe seama conturilor corespunzătoare de imobilizări necorporale, respectiv corporale, după caz.

Activele de explorare şi evaluare trebuie evaluate pentru depreciere şi orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută înainte de reclasificare.

Unul sau mai multe din următoarele fapte şi împrejurări indică faptul că o entitate trebuie să analizeze şi să înregistreze, dacă este cazul, o ajustare pentru deprecierea activelor de explorare şi evaluare:

a) durata pentru care entitatea are dreptul de a explora o anumită zonă a expirat în decursul perioadei sau va expira în viitorul apropiat şi nu se preconizează reînnoirea;

b) nu sunt prevăzute în buget cheltuielile necesare pentru explorarea în continuare şi pentru evaluarea resurselor minerale în acea zonă;

Scanned with OKEN Scanner

c) explorarea şi evaluarea resurselor minerale dintr-o anumită zonă nu au dus la descoperirea unor cantităţi de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial, iar entitatea a decis să întrerupă aceste activităţi în zona respectivă;

d) există suficiente date care să indice că, deşi este posibilă o dezvoltare în zona respectivă, este puţin probabil ca valoarea contabilă a activului de explorare şi evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării sau vânzării etc.

Costuri de descopertă recunoscute ca active

Descoperta reprezintă activitatea de îndepărtare a sterilului (pământul extras), desfăşurată de entităţi care desfăşoară operaţiuni de minerit la suprafaţă, pentru a obţine accesul la zăcăminte de minereu. O entitate minieră poate continua să îndepărteze pământul extras şi să suporte costuri de descopertă şi în etapa de producţie a minei.

Ca urmare a operaţiunii de descopertă din etapa de producţie, entitatea poate înregistra două beneficii din activitatea de descopertă: minereu care poate fi folosit pentru a produce stocuri şi un acces mai bun la cantităţi suplimentare de material care vor fi exploatate în viitor.

Costurile aferente activităţii de descopertă reprezintă:

- fie stocuri, dacă beneficiul din activitatea de descopertă este realizat sub forma stocurilor produse;
- fie ca un activ imobilizat, în cazul în care beneficiul îl constituie accesul îmbunătăţit la minereu, dacă se îndeplinesc toate condiţiile următoare:

a) este probabil ca beneficiul economic viitor (accesul mai bun la filon) asociat activităţii de descopertă să revină entităţii;

b) entitatea poate identifica componenta filonului la care accesul a cunoscut o îmbunătăţire; şi

c) costurile aferente activităţii de descopertă asociate acelei componente pot fi evaluate în mod credibil.

Scanned with OKEN Scanner

Activul imobilizat aferent activității de descopertă trebuie să fie contabilizat ca element suplimentar sau ca o îmbunătățire a unui activ existent. Ca urmare, activul imobilizat aferent activității de descopertă va fi contabilizat ca parte a unui activ existent, şi nu ca un activ de sine stătător. Clasificarea activului aferent activității de descopertă ca imobilizare corporală sau necorporală se efectuează în funcție de natura activului existent.

Entitatea evaluează inițial activul imobilizat aferent activității de descopertă la cost, acesta reprezentând cumularea costurilor suportate direct pentru efectuarea activității de descopertă prin intermediul căreia se îmbunătățeşte accesul la componenta de minereu identificată, plus o alocare a cheltuielilor de regie direct atribuibile. Costurile aferente operațiunilor ocazionale, dar care nu sunt necesare pentru ca activitatea de descopertă din etapa de producție să continue conform planului, nu trebuie incluse în costurile activului aferent activității de descopertă. Nu sunt incluse în costul activului nici despăgubirile plătite celor expropriați pentru a se putea înainta cu explorarea minieră.

Atunci când costurile activului aferent activității de descopertă şi stocurile produse nu sunt identificabile în mod distinct, entitatea trebuie să aloce costurile de descopertă din etapa de producție între stocurile produse şi activul imobilizat aferent activității de descopertă, utilizând o bază de alocare întemeiată pe o evaluare relevantă a producției. Această evaluare a producției trebuie să fie calculată pentru componenta identificată a filonului şi trebuie să fie utilizată ca punct de referință pentru a identifica în ce măsură a avut loc activitatea suplimentară de generare a unui beneficiu viitor.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple de astfel de evaluări includ:

- *costul stocurilor produse comparativ cu costul preconizat;*
- *volumul de steril extras comparativ cu volumul preconizat, pentru un volum dat de producţie de minereu; şi*
- *conţinutul mineral al minereului extras comparativ cu conţinutul mineral preconizat că va fi extras, pentru o cantitate dată de minereu produs.*

După recunoaşterea iniţială, activul imobilizat aferent activităţii de descopertă trebuie să fie contabilizat la costul său ori la valoarea reevaluată minus amortizarea şi pierderile prin depreciere, la fel ca activul existent din care face parte.

Exemplu: dacă activul existent este evaluat pe baza costului, atunci activul aferent activităţii de descopertă va fi, de asemenea, evaluat pe baza costului.

Activul imobilizat aferent activităţii de descopertă se amortizează în mod sistematic pe durata de viaţă utilă preconizată a componentei identificate a filonului la care se îmbunătăţeşte accesul în urma activităţii de descopertă. Amortizarea se efectuează prin metoda unităţii de producţie, cu excepţia cazurilor în care altă metodă este mai adecvată.

La 01.01.2015, orice sold al activelor recunoscute anterior, care au rezultat în urma activităţii de descopertă efectuate în etapa de producţie, trebuie să fie recunoscut în măsura în care la acea dată există rămasă o componentă identificabilă a filonului cu care acestea se pot asocia. Aceste solduri se amortizează pe durata de viaţă utilă preconizată rămasă a componentei identificate a filonului, componentă asociată fiecărui predecesor al activului de descopertă.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care nu există o componentă identificabilă a filonului căreia să-i fie asociată respectiva sumă, contravaloarea corespunzătoare se recunoaşte în rezultatul reportat (contul 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene").

2.2.3. Imobilizări financiare

Imobilizările financiare cuprind acţiunile deţinute la entităţile afiliate, împrumuturile acordate entităţilor afiliate, acţiunile deţinute la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun, împrumuturile acordate entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun, alte investiţii deţinute ca imobilizări, alte împrumuturi.

Diferenţa dintre valoarea imobilizărilor financiare dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entităţi, precum şi diferenţa dintre valoarea participaţiilor primite ca urmare a participării cu active pe termen scurt (creanţe) şi valoarea activelor care fac obiectul participaţiei se înregistrează pe seama veniturilor (contul 768 „Alte venituri financiare"), la data dobândirii acelor titluri.

Acţiunile şi alte imobilizări financiare primite fără plată, se evidenţiază în conturile de active şi venituri (contul 768 „Alte venituri financiare"). În categoria altor investiţii deţinute ca imobilizări se evidenţiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră, precum şi alte certificate verzi.

La alte creanţe imobilizate se cuprind:

- garanţiile;
- depozitele şi cauţiunile depuse de entitate la terţi;
- împrumuturi acordate. Se înregistrează sumele acordate terţilor în baza unor contracte pentru care entitatea percepe sau nu dobânzi.

Scanned with OKEN Scanner

Atenție! **Creanțe imobilizate cu scadența mai mare de un an vor fi prezentate în bilanț, la imobilizări financiare, numai pentru partea cu scadența mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe.**

Evaluarea inițială

Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează la costul de achiziție.

Exemplu:

O societate participă la capitalul social al altei societăți nou-înființate, cu un mijloc fix a cărui valoare de aport, determinată de un profesionist calificat în evaluare, a fost stabilită la 200.000 lei. Această participație îi asigură un procent de control de 25%.

Caracteristici mijloc fix:

- valoarea de înregistrare contabilă: 175.000 lei;

- durata de utilizare economică a echipamentului este: 5 ani;

- amortizare calculată: 70.000 lei.

Înregistrări contabile:

- înregistrarea titlurilor de participare în limita valorii neamortizate a utilajului:

% *2813 Amortizarea instalaţiilor mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor* *263 Interese de participare*	=	*2131 Echipamente tehnologice, (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)*	*175.000 lei* *70.000 lei* *105.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea valorii titlurilor de participare primite, care excede valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale (200.000 – 105.000):

263 Interese de participare	=	*1068 Alte rezerve*	*95.000 lei*

Entitatea cedează (vinde) jumătate din titlurile obţinute în urma participării la capitalul social, la o valoare negociată de 180.000 lei.

461 Debitori diverşi	=	*7641 Venituri din imobilizări financiare cedate*	*180.000 lei*

6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	=	*263 Interese de participare*	*100.000 lei*

1068 Alte rezerve	=	*7641 Venituri din imobilizări financiare cedate*	*47.500 lei*

Evaluarea la data bilanţului

Imobilizările financiare se prezintă în bilanţ la valoarea de intrare mai puţin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

Exemplu:

O societate achiziţionează la data de 15.01.2015:

- de pe piaţa reglementată, un număr de 3.000 acţiuni ale societăţii B, reprezentând 53% acţiuni în capitalul social al acestei societăţi, la un preţ unitar de 100 lei/acţiune;

Scanned with OKEN Scanner

- 2.000 acţiuni la Instituţia de Credit C, societate nelistată, reprezentând 27% din capitalul acesteia, la un preţ unitar negociat de 500 lei/acţiune.

Societatea intenţionează să păstreze titlurile pe termen lung (mai mult de un an).

În funcţie de procentul de control corespunzător titlurilor deţinute la societăţile B şi C, societatea clasifică imobilizările financiare concretizate în titluri cotate ca fiind acţiuni deţinute la societăţile afiliate, iar cele necotate, interese de participare.

Înregistrări contabile:

- la 15.01.2015 - achiziţia titlurilor cotate (3.000 x 100) şi necotate (2.000 x 500):

261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate/ analitic entitatea B	=	*2691 Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate*	*300.000 lei*

263 Interese de participare/analitic entitatea C	=	*2692 Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare*	*1.000.000 lei*

- achitarea contravalorii lor:

%	=	*5121*	*1.300.000 lei*
2691 Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate		*Conturi la bănci în lei*	*300.000 lei*
2692 Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare			*1.000.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- la 31.12.2015 (la data bilanţului), societatea constată următoarele:

- *valoarea de cotaţie din ultima zi de tranzacţionare a acţiunilor cotate deţinute la societatea B este de 90 lei/acţiune, ceea ce indică o pierdere de valoare;*
- *Instituţia de credit C a intrat în incapacitate de plată, iar Banca Centrală i-a retras autorizaţia de funcţionare la data de 01.12.2015 şi s-a declanşat procedura falimentului; drept urmare, pentru acţiunile necotate se înregistrează o pierdere de valoare, estimată la 50%.*

În urma evaluării titlurilor deţinute, societatea va efectua următoarele înregistrări:

- acţiunile cotate se ajustează cu valoarea de 30.000 lei (3.000 x 10)

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	*2961 Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate/ analitic entitatea B*	*30.000 lei*

- acţiunile necotate se ajustează cu valoarea de 500.000 lei (50% x 1.000.000)

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	*2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare/analitic entitatea C*	*500.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- la 15.06.2016 societatea B comunică societăţii că, în conformitate cu hotărârea adunării generale, se majorează capitalul social al societăţii B cu rezervele existente în soldul contului 1068 "Alte rezerve". Drept urmare, se înregistrează o creştere a valorii nominale a acţiunilor societăţii B cu 5 lei/ acţiune.

Societatea va înregistra pentru acţiunile pe care le deţine la societatea B, plusul de valoare nominală de 15.000 lei (3.000 x 5) rezultat ca urmare a majorării capitalului social, prin articolul contabil:

261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate/ analitic entitatea B	=	*1068 Alte rezerve/ analitic Acţiuni entitatea B*	*15.000 lei*

- la 31.12.2016 (la data bilanţului, societatea constată următoarele:

- *valoarea de cotaţie din ultima zi de tranzacţionare a unei acţiuni cotate aferente societăţii B este de 112 lei (în contabilitate, creşterea de valoare la imobilizări financiare nu se înregistrează, ci se prezintă în notele explicative la situaţiile financiare anuale). În această situaţie, ajustarea reflectată anterior rămâne fără obiect şi este reluată la venituri;*
- *lichidarea Instituţiei de Credit C este în curs de desfăşurare, drept urmare, pentru acţiunile necotate se înregistrează o pierdere suplimentară de valoare, estimată la 20% din valoarea iniţială a acestora.*

2961 Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate/ analitic entitatea B	=	*7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare*	*30.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	*2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare/analitic entitatea C*	*200.000 lei*

- la 15.03.2017 societatea primeşte o comunicare din partea lichidatorului Instituției de credit C că, în urma procesului de lichidare, s-a virat suma de 300.000 lei aferentă acțiunilor deținute de societate. La aceeaşi dată, societatea hotărăşte să vândă titlurile deținute la entitatea B, la prețul de 130 lei/acțiune, tranzacția fiind efectuată pe piața reglementată.

Se înregistrează:

- trecerea pe cheltuieli a contravalorii acțiunilor deținute la Instituția de credit C:

6641 Cheltuieli privind investițiile financiare cedate	=	*263 Interese de participare/analitic entitatea C*	*1.000.000 lei*

- anularea ajustărilor cumulate de 700.000 lei (500.000 + 200.000) ca urmare a înregistrării pierderii de valoare:

2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare/analitic entitatea C	=	*7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare*	*700.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- încasarea sumei de 300.000 lei, virată de lichidator:

5121 Conturi la bănci în lei	=	*768 Alte venituri financiare*	*300.000 lei*

- vânzarea celor 3.000 de titluri deţinute la societatea B, la un preţ unitar de 130 lei/acţiune, rezultând o valoare de 390.000 lei (3.000 x 130):

461 Debitori diverşi	=	*7641 Venituri din imobilizări financiare cedate*	*390.000 lei*

- scăderea din gestiune a titlurilor la valoarea de 315.000 lei (3.000 x 100 + 15.000) având în vedere totodată şi valoarea de 15.000 lei (3.000 x 5) înregistrată în capitaluri, corespunzătoare majorării ulterioare a capitalului social al societăţii B:

6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	=	*261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate/ analitic entitatea B*	*315.000 lei*

- reluarea rezervei la venituri:

1068 Alte rezerve/ analitic Acţiuni entitatea B	=	*7641 Venituri din imobilizări financiare cedate*	*15.000 lei*

- încasarea sumelor aferente vânzării de 390.000 lei:

5121 Conturi la bănci în lei	=	*461 Debitori diverşi*	*390.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea garanţiilor de bună execuţie

Garanţiile de bună execuţie reţinute de beneficiarii lucrărilor executate reprezintă active imobilizate. Acestea se evidenţiază în categoria imobilizărilor financiare şi se menţin în această categorie pe toată durata prevăzută în contract.

Exemplu:

de evidenţiere în contabilitate a garanţiilor de bună execuţie, în situaţia în care contravaloarea lucrărilor executate conform situaţiei de lucrări este de 2.000.000 de lei, iar garanţia de bună execuţie este de 5%, conform contractului, fiind reţinută din contravaloarea lucrărilor.

La constructor (prestatorul de servicii)

- emiterea facturii fiscale pentru prestaţia efectuată, conform situaţiei de lucrări, în sumă de 2.000.000 lei:

4111 Clienţi	=	*704 Venituri din servicii prestate*	*2.000.000 lei*

- înregistrarea garanţiei de bună execuţie reţinută de beneficiar, în valoare de 100.000 lei (2.000.000 x 5%):

2678 Alte creanţe imobilizate	=	*4111 Clienţi*	*100.000 lei*

- încasarea garanţiei de bună execuţie:

5121 Conturi la bănci în lei	=	*2678 Alte creanţe imobilizate*	*100.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

La beneficiar

- primirea facturii fiscale de la constructor, în care s-au consemnat lucrările executate şi garanţiile reţinute conform contractului:

231 Imobilizări corporale în curs de execuţie	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*2.000.000 lei*

şi, concomitent, constituirea garanţiei de bună execuţie:

404 Furnizori de imobilizări	=	*167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate*	*100.000 lei*

- achitarea garanţiei de bună execuţie:

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*100.000 lei*

Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare

Entităţile pot evalua în situaţiile financiare anuale consolidate instrumentele financiare, inclusiv instrumentele financiare derivate, la valoarea justă, numai pentru următoarele datorii:

- datorii deţinute ca parte a unui portofoliu de tranzacţionare; şi
- instrumente financiare derivate.

Valoarea justă nu se aplică:

- instrumentelor financiare nederivate deţinute până la scadenţă;
- împrumuturilor şi creanţelor generate de entitate şi nedeţinute în scopul tranzacţionării; şi

Scanned with OKEN Scanner

- intereselor de participare la filiale, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun, instrumentelor de capital emise de entitate, contractelor cu contraprestaţie contingentă într-o combinare de entităţi, precum şi altor instrumente financiare care au caracteristici speciale şi, prin urmare, în concordanţă cu ceea ce este general acceptat, se contabilizează diferit faţă de alte instrumente financiare.

Prin combinare de entităţi se înţelege o tranzacţie prin care un dobânditor obţine controlul asupra uneia sau mai multor entităţi.

De asemenea, valoarea justă nu se aplică la întocmirea situaţiilor financiare anuale individuale.

Valoarea justă se determină prin referire la una dintre următoarele valori:

- valoarea de piaţă, pentru acele instrumente financiare pentru care se poate identifica cu uşurinţă o piaţă credibilă. Dacă valoarea de piaţă nu se poate identifica cu uşurinţă pentru un instrument, dar poate fi identificată pentru componentele sale sau pentru un instrument similar, aceasta poate fi derivată din cea a componentelor sale sau a instrumentului similar;
- o valoare rezultată din modele şi tehnici de evaluare general acceptate, pentru instrumentele financiare pentru care nu se poate identifica cu uşurinţă o piaţă credibilă, cu condiţia ca astfel de modele şi tehnici de evaluare să asigure o aproximare rezonabilă a valorii de piaţă.

Instrumentele financiare care nu pot fi evaluate credibil prin niciuna dintre metodele descrise mai sus se evaluează în conformitate cu principiul costului de achiziţie sau al costului de producţie, în măsura în care evaluarea pe această bază este posibilă.

Scanned with OKEN Scanner

Se consideră a fi instrumente financiare derivate, contractele bazate pe marfă care conferă oricăreia dintre părţile contractante dreptul de a se achita de obligaţii în numerar sau prin alte instrumente financiare, cu excepţia cazurilor în care astfel de contracte:

- au fost încheiate şi continuă să îndeplinească cerinţele aşteptate ale entităţii privind cumpărarea, vânzarea sau utilizarea mărfii în momentul în care au fost încheiate şi ulterior;
- au fost desemnate iniţial drept contracte bazate pe marfă; şi
- se aşteaptă a fi decontate prin livrarea mărfii.

Atunci când un instrument financiar este evaluat la valoarea justă, orice modificare a valorii sale (favorabilă sau nefavorabilă) se include în contul de profit şi pierdere, cu excepţia cazurilor următoare, pentru care o astfel de modificare se include direct în capitalurile proprii:

- instrumentul financiar este un instrument de acoperire împotriva riscurilor şi contabilizat la nivelul grupului conform unor reguli de acoperire a riscului care permit ca unele sau toate modificările de valoare să nu fie înregistrate în contul de profit şi pierdere; sau
- modificarea de valoare se referă la o diferenţă de schimb valutar apărută la un element monetar care face parte dintr-o investiţie netă a entităţii într-o entitate străină.

Modificarea de valoare a unui activ financiar disponibil pentru vânzare, care nu este un instrument financiar derivat, se include direct în capitalurile proprii (contul 1038 „Diferenţe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării şi alte elemente de capitaluri proprii"). Suma respectivă se ajustează atunci când sumele corespunzătoare nu mai sunt necesare.

Scanned with OKEN Scanner

Investiţii nete în entităţi străine

Investiţia netă într-o entitate străină reprezintă valoarea interesului entităţii raportoare în activele nete ale acelei entităţi străine. O asemenea entitate străină poate fi o filială, o entitate asociată sau o entitate controlată în comun a entităţii raportoare.

O entitate poate avea un element monetar ce urmează a fi primit de la sau plătit unei entităţi străine. Un element pentru care decontarea nu este nici planificată şi nici nu este probabilă în viitorul apropiat este, în esenţă, o parte a investiţiei nete a entităţii în acea entitate străină. Astfel de elemente monetare pot include creanţe sau împrumuturi pe termen lung. Ele nu includ creanţele şi datoriile comerciale. Entitatea care deţine un element monetar de primit de la o entitate străină sau de plătit unei entităţi străine poate fi orice filială a grupului.

Diferenţele de curs valutar apărute la un element monetar care face parte din investiţia netă a unei entităţi raportoare într-o entitate străină trebuie recunoscute în contul de profit sau pierdere al entităţii raportoare (contul 7652 „Diferenţe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină", respectiv contul 6652 „Diferenţe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină"). În situaţiile financiare anuale consolidate care includ acea filială străină, astfel de diferenţe de schimb trebuie recunoscute iniţial în capitalurile proprii (contul 1033 „Diferenţe de curs valutar în relaţie cu investiţia netă într-o entitate străină"), şi reclasificate din capitaluri proprii în contul de profit sau pierdere la cedarea investiţiei nete.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, atunci când un element monetar face parte din investiţia netă a unei entităţi raportoare într-o entitate străină, în situaţiile financiare anuale individuale ale entităţii raportoare apar diferenţe de curs valutar, recunoscute în contul de profit şi pierdere. Asemenea diferenţe de curs valutar sunt recunoscute în capitalurile proprii, în situaţiile financiare care includ entitatea străină şi entitatea raportoare (adică situaţiile financiare în care entitatea străină este consolidată prin metoda integrării globale sau metoda punerii în echivalenţă).

O entitate poate să îşi cedeze sau să îşi cedeze parţial interesul într-o entitate străină prin vânzare, lichidare, rambursarea capitalului social sau abandonarea întregii entităţi ori a unei părţi din aceasta. Reducerea valorii contabile a entităţii străine, fie ca urmare a propriilor pierderi înregistrate, fie ca urmare a unei deprecieri recunoscute de către investitor, nu reprezintă o cedare parţială. În consecinţă, nicio parte a câştigului sau pierderii din diferenţe de curs valutar care este recunoscută în capitalurile proprii nu este reclasificată în contul de profit sau pierdere în momentul unei reduceri a valorii contabile.

Exemplu de cedare parţială: atunci când aceasta are drept urmare pierderea controlului asupra unei filiale care include o entitate străină, indiferent dacă entitatea raportoare păstrează, după cedarea parţială, un interes care nu controlează în fosta filială.

Scanned with OKEN Scanner

2.3. Raportarea şi prezentarea activelor circulante

Recunoaşterea activelor circulante

Un activ se clasifică ca activ circulant atunci când:

- se aşteaptă să fie realizat sau este deţinut cu intenţia de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii;
- este deţinut, în principal, în scopul tranzacţionării;
- se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului; sau
- este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată.

Ciclul de exploatare al unei entităţi reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea activelor care sunt destinate procesării şi finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar.

Echivalentele de numerar reprezintă investiţiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în numerar şi sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

În categoria activelor circulante se cuprind:

- stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură;
- creanţe;
- investiţii pe termen scurt;
- casa şi conturi la bănci.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea activelor circulante

Activele circulante trebuie evaluate la costul de achiziţie sau costul de producţie.

Valoarea iniţială a activelor circulante poate fi ajustată în vederea prezentării acestora la cea mai mică valoare de piaţă sau, în circumstanţe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanţului. Ajustările nu vor fi recunoscute dacă motivele pentru care au fost făcute ajustările de valoare nu mai sunt aplicabile. Prin urmare, în situaţia în care ajustarea devine total sau parţial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe integral sau într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie reluată corespunzător la venituri.

2.3.1 Stocuri

Stocurile sunt active circulante:

- deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
- în curs de producţie în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii; sau
- sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

În categoria stocurilor se cuprind şi activele cu ciclu lung de fabricaţie, destinate vânzării (de exemplu, echipamente, nave, ansambluri sau complexuri de locuinţe etc., realizate de entităţile ce au ca activitate principală obţinerea şi vânzarea unor astfel de produse). Inclusiv terenurile de construcţii cumpărate în scopul construirii pe acestea, destinate vânzării, se înregistrează la stocuri.

Scanned with OKEN Scanner

Atunci când există o modificare a utilizării unei imobilizări corporale, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătăţită în perspectiva vânzării, la momentul luării deciziei privind modificarea destinaţiei, în contabilitate se înregistrează transferul activului din categoria imobilizări corporale în cea de stocuri. Transferul se înregistrează la valoarea neamortizată a imobilizării. Dacă imobilizarea corporală a fost reevaluată, concomitent cu reclasificarea activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia. Transferul poate fi efectuat dacă şi numai dacă există o modificare a utilizării imobilizării, evidenţiată de începerea modernizării, în vederea vânzării. Ca urmare, dacă o entitate decide să cedeze o imobilizare corporală fără a fi modernizată, ea continuă să o trateze ca imobilizare corporală până la scoaterea sa din evidenţă, şi nu ca element de stoc. Modernizarea are semnificaţia cheltuielilor ulterioare recunoscute ca o componentă a activului.

În cazul în care un activ care a fost iniţial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuinţe destinate vânzării, valoarea terenului se evidenţiază distinct la stocuri, la valoarea de înregistrare în contabilitate. Dacă terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului, rezerva din reevaluare corespunzătoare acestuia se transferă în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare".

În cazul activelor de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuinţe care iniţial erau destinate vânzării şi care ulterior îşi schimbă destinaţia, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terţi, în contabilitate se înregistrează un transfer de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la data schimbării destinaţiei, la valoarea la care activele erau înregistrate în contabilitate (reprezentată de cost).

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

O societate îşi desfăşoară activitatea în domeniul imobiliar (construcţii, închirieri, intermedieri, vânzări etc.). Societatea are în portofoliu clădiri încadrate atât la imobilizări corporale (deţinute pentru utilizare pe termen lung), cât şi la stocuri (deţinute în vederea vânzării).

În data de 31 ianuarie 2015, pentru necesităţi proprii, societatea achiziţionează de la o altă societate de construcţii clădirea A, în valoare de 300.000 lei. Plata furnizorului se face integral, prin virament bancar. Societatea stabileşte destinaţia respectivului activ în funcţie de scopul utilizării acestuia. Imobilul va fi închiriat în proporţie de 75%, iar 25% va fi utilizat pentru desfăşurarea de activităţi proprii. Având în vedere destinaţia utilizării activului, acesta se va recunoaşte în contabilitate la active pe termen lung de natura imobilizărilor corporale. Potrivit politicilor contabile aprobate, societatea. a optat pentru reevaluarea imobilizărilor corporale de natura clădirilor.

Ulterior achiziţiei, conform politicii contabile, entitatea amortizează clădirea A pe o durată de utilizare economică de 50 de ani (600 luni), amortizarea lunară fiind de 500 lei (300.000 lei / 600 luni).

La data de 31.12.2016, societatea efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale a căror prezentare în situaţiile financiare se face la valoarea justă. Pentru această clădire se stabileşte o valoare justă de 375.000 lei. Surplusul din reevaluare se consideră realizat la scoaterea din evidenţă a imobilizărilor corporale.

În primul semestru al anului 2018, societatea îşi restrânge activitatea ca urmare a dificultăţilor financiare înregistrate în anul 2017. Având în vedere aceste dificultăţi, la începutul lunii iulie 2018, conducerea societăţii hotărăşte modificarea utili-

Scanned with OKEN Scanner

zării clădirii A, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătățită în perspectiva vânzării, motiv pentru care activitatea de închiriere încetează la această dată, iar personalul societății este transferat în clădirea B, cu o suprafață locuibilă mai mică, situat la periferia localității. La data achiziției clădirea B a fost încadrată în categoria stocurilor la o valoare de 50.000 lei (cost de achiziție), fiind inițial un spațiu destinat vânzării.

Conducerea a luat această decizie de modificare a utilizării clădirii A ca urmare a faptului că veniturile din chirii obținute din utilizarea clădirii A au scăzut foarte mult, iar activitatea de închiriere este în deficit. În vederea vânzării, în perioada iulie 2018 – decembrie 2018, la clădirea A se execută lucrări de îmbunătățire în valoare de 90.000 lei, astfel:

- *15.000 lei în iulie 2018;*
- *15.000 lei în august 2018;*
- *15.000 lei în septembrie 2018;*
- *15.000 lei în octombrie 2018;*
- *15.000 lei în noiembrie 2018;*
- *15.000 lei în decembrie 2018;*

La 01 ianuarie 2019 are loc finalizarea şi recepția lucrărilor de îmbunătățire efectuate la clădirea A. Astfel, ca urmare a politicilor şi deciziilor financiare ale conducerii, la începutul lunii iulie 2018, societatea reîncadrează cele două active în funcție de scopul deținerii acestora, după cum urmează:

- *clădirea A se transferă de la active imobilizate la stocuri la nivelul valorii neamortizate de la data transferului, iar diferențele din reevaluare aferente clădirii A se transferă la rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare;*
- *clădirea B se transferă de la stocuri la active imobilizate, la costul de achiziție de la data transferului.*

Scanned with OKEN Scanner

În luna ianuarie 2019, societatea vinde clădirea A pentru suma de 550.000 lei.

Reflectarea în contabilitate:

- Achiziţia clădirii A la data de 31.01.2015 la cost de achiziţie de 300.000 lei:

215 Investiţii imobiliare/clădirea A	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*300.000*

- Plata prin bancă a furnizorului:

404 Furnizori de imobilizări	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*300.000*

- Înregistrarea amortizării lunare în sumă de 500 lei:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2815 Amortizarea investiţiilor/ clădirea A*	*500*

- Înregistrarea diferenţei din reevaluare, la data de 31 decembrie 2016, în valoare 86.500 lei. Tehnica utilizată la înregistrarea reevaluării este cea de eliminare a amortizării din valoarea contabilă brută. Amortizarea cumulată la aceeaşi dată este de 11.500 lei (500 lei x 23 luni). Valoarea contabilă netă a clădirii la data de 31 decembrie 2016 este de 288.500 lei (300.000 lei – 11.500 lei). Valoarea justă rezultată ca urmare a reevaluării este de 375.000 lei. Diferenţa din reevaluare este un plus de valoare în sumă de 86.500 lei (375.000 lei – 288.500 lei) şi se înregistrează pe seama capitalurilor proprii:

- *anularea amortizării cumulate în perioada februarie 2015 - decembrie 2016*

2815 Amortizarea investiţiilor/clădirea A	=	*215 Investiţii imobiliare/clădirea A*	*11.500*

Scanned with OKEN Scanner

• *înregistrarea creşterii de valoare rezultate din reevaluare*

215 Investiţii imobiliare/clădirea A	=	*105 Rezerve din reevaluare/clădirea A*	*1.500*

- Înregistrarea în contabilitate a amortizării lunare, recalculate după reevaluare, începând cu luna ianuarie 2017:

Durata de utilizare economică rămasă este de 577 luni (50 ani x 12 luni – 23 luni).

Amortizarea lunară înregistrată după 1 ianuarie 2017 este de 649,91 lei (375.000 lei / 577 luni).

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2815 Amortizarea investiţiilor/ clădirea A*	*649,91*

- Reflectarea în contabilitate a schimbării destinaţiei clădirii A:

Transferul clădirii de la imobilizări corporale la stocuri se face la valoarea neamortizată existentă în contabilitate la 30 iunie 2018.

În perioada ianuarie 2017 - iunie 2018 (18 luni) s-a înregistrat o amortizare cumulată în valoare de 11.698,38 lei.

Valoarea rămasă neamortizată la data de 30 iunie 2018 este de 363.301,62 lei (375.000 lei – 11.698,38 lei).

%	=	*215 Investiţii imobiliare/ clădirea A*	*375.000*
331 Produse în curs de execuţie/ clădirea A			*363.301,62*
2815 Amortizarea investiţiilor/ clădirea A			*11.698,38*

Scanned with OKEN Scanner

Concomitent, se transferă diferenţele din reevaluare aferente clădirii A (existente în contul 105 "Rezerve din reevaluare"), în valoare de 86.500 lei, la rezerve (contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare").

105 Rezerve din reevaluare/ clădirea A	=	*1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*	*86.500*

Atenţie!

Până la vânzare, clădirea A va fi evidenţiată în categoria stocurilor în funcţie de natura acestora. Astfel, pentru început clădirea se va evidenţia în producţie în curs de execuţie pe durata cât se execută lucrările de îmbunătăţire, apoi în produse finite la recepţia finală a clădirii.

- Lunar, societatea procedează la înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate în vederea îmbunătăţirii clădirii A. Astfel, în perioada iulie 2018 – decembrie 2018, cheltuielile lunare în valoare de 90.000 lei se vor înregistra pe naturi de cheltuieli (de exemplu: consumuri materiale, cheltuieli salariale, servicii executate de terţi şi alte cheltuieli legate strict de îmbunătăţirea activului în vederea vânzării), potrivit documentelor justificative:

6XX Conturi de cheltuieli (pe naturi de cheltuieli)	=	*%* *3XX Stocuri* *4XX Terţi*	*15.000*

Scanned with OKEN Scanner

- Lunar; în perioada iulie 2018 - decembrie 2018, societatea efectuează inventarierea producţiei în curs de execuţie, corespunzătoare cheltuielilor efective şi va înregistra în contabilitate valoarea produselor în curs de execuţie, astfel că la sfârşitul lunii decembrie 2018 va avea înregistrată în contabilitate producţia în curs de execuţie, în sumă totală de 90.000 lei (15.000 lei x 6 luni). La sfârşitul lunii decembrie 2018 societatea va înregistra:

331 Produse în curs de execuţie/ analitic distinct	=	*711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	*90.000*

- de asemenea, lună de lună, se reia producţia în curs de execuţie la începutul lunii, din perioada august 2018 – ianuarie 2019. La începutul lunii ianuarie 2019, societatea va înregistra:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	*331 Produse în curs de execuţie/analitic distinct*	*90.000*

- Recepţia, la 1 ianuarie 2019, a lucrărilor de îmbunătăţire şi înregistrarea clădirii A la noua valoare de 453.301,62 lei (90.000 lei + 363.301,62 lei):

345 Produse finite	=	*%*	*453.301,62*
		711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	*90.000*
		331 Produse în curs de execuţie/ analitic distinct	*363.301,62*

Scanned with OKEN Scanner

- Vânzarea clădirii A, în luna ianuarie 2019, la preţul de 550.000 lei:

4111 Clienţi	=	*701 Venituri din vânzarea produselor finite*	*550.000*

- Descărcarea din gestiune a clădirii vândute, la valoarea de 453.301,62 lei:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	*345 Produse finite*	*453.301,62*

- Schimbarea destinaţiei clădirii B la începutul lunii iulie 2018 şi încadrarea acesteia la imobilizări corporale - grupa clădiri. Transferul se face la valoarea la care este înregistrată în contabilitate respectiva clădire la data transferului. Clădirea se află înregistrată în conturile de stocuri (contul 371 „Mărfuri") la costul de achiziţie de 50.000 lei.

212 Construcţii/ clădirea B	=	*371 Mărfuri/ clădirea B*	*50.000*

Durata de utilizare economică a acestei clădiri este de 50 de ani (600 luni). Înregistrarea amortizării pentru clădirea B începe din luna august 2018. Amortizarea lunară pentru clădirea B este de 83,33 lei (50.000 lei/600 luni).

În cadrul stocurilor se cuprind:

- mărfurile, şi anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;
- materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată;

Scanned with OKEN Scanner

- materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;
- materialele de natura obiectelor de inventar;
- produsele, şi anume:

- semifabricatele, prin care se înţelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii (faze de fabricaţie) sau se livrează terţilor;

- produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entităţii, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor;

- rebuturile, materialele recuperabile şi deşeurile;
- produsele agricole;

- activele biologice de natura stocurilor;
- ambalajele, care includ ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte;
- producţia în curs de execuţie, reprezentând producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producţiei în curs de execuţie se cuprind, de asemenea, serviciile şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.

În cadrul stocurilor se includ şi bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignaţie la terţi, maşinile folosite numai ca material de demonstraţie pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an.

Scanned with OKEN Scanner

Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstraţie au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări.

Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).

Exemplu:

O societate are la sfârşitul lunii martie 2015, în debitul contului 331 „Producţie în curs de execuţie", un sold de 3.500 lei. În cursul lunii aprilie s-au obţinut 200 bucăţi de produse finite a 30 lei/bucată şi s-au mai făcut următoarele cheltuieli:

- cheltuieli cu materiile prime: 2.500 lei;
- cheltuieli cu materialele consumabile: 2.000 lei;
- cheltuieli cu colaboratorii: 1.000 lei, TVA 24%;
- cheltuieli cu energia electrică: 400 lei, TVA 24%.
- cheltuieli cu reclama şi publicitatea: 500 lei, TVA 24%;
- cheltuieli de protocol: 200 lei, TVA 24%.

Se vând 100 de bucăţi cu preţul de vânzare de 40 lei/bucată, TVA 24%. Produsele obţinute în cursul perioadei de gestiune se înregistrează la costul de producţie.

- scăderea din gestiune a valorii produselor în curs de execuţie la începutul perioadei următoare:

711 Variaţia stocurilor	=	*331 Producţia în curs de execuţie*	*3.500 lei*

- înregistrarea cheltuielilor cu materiile prime:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	*301 Materii prime*	*2.500 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea cheltuielilor cu materiale consumabile:

6021 Cheltuieli cu materiale consumabile	=	*3021 Materiale consumabile*	*2.000 lei*

- înregistrarea cheltuielilor cu colaboratorii:

%	=	*401 Furnizori*	*1.240 lei*
621 Cheltuieli cu colaboratorii			*1.000 lei*
4426 TVA deductibilă			*240 lei*

- înregistrarea cheltuielilor cu energia:

%	=	*401 Furnizori*	*496 lei*
605 Cheltuieli cu energia şi apa			*400 lei*
4426 TVA deductibilă			*96 lei*

- înregistrarea cheltuielilor cu reclama şi publicitatea:

%	=	*401 Furnizori*	*620 lei*
623.1 Cheltuieli cu reclama şi publicitatea			*500 lei*
4426 TVA deductibilă			*120 lei*

- înregistrarea cheltuielilor de protocol: 200 lei, TVA 24%.

%	=	*401 Furnizori*	*248 lei*
623.2 Cheltuieli de protocol			*200 lei*
4426 TVA deductibilă			*48 lei*

- plata furnizorilor:

401 Furnizori	=	*5121 Banca în lei*	*2.604 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea produselor finite pe baza bonului de realizare, 200 buc x 30 lei = 6.000 lei:

345 Produse finite	=	*711 Variaţia stocurilor*	*6.000 lei*

- înregistrarea producţiei în curs de execuţie rămasă la sfârşitul lunii, determinată pe baza contabilităţii de gestiune:

Sold iniţial 331	*3.500*
materii prime	*2.500*
materiale consumabile	*2.000*
colaboratori	*1.000*
energie şi apă	*400*
total cheltuieli	*5.900*
Produse finite realizate	*6.000*
Sold final 331 (3.500+5.900-6.000)	*3.400*

331 Producţie în curs de execuţie	=	*711 Variaţia stocurilor*	*3.400 lei*

- înregistrarea livrării de produse finite:

4111 Clienţi	=	*%*	*4.960 lei*
		701 Venituri din vânzarea produselor finite	*4.000 lei*
		4427 TVA colectată	*960 lei*

- scoaterea din evidenţă a produselor finite:
100 x 30 lei/buc = 3.000 lei

711 Variaţia stocurilor	=	*345 Produse finite*	*3.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- *încasarea contravalorii produselor vândute:*

5121 Banca în lei	=	*4111 Clienți*	*4.960 lei*

- *închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul perioadei:*

121 Profit şi pierdere	=	*%*	*6.600 lei*
		601 Cheltuieli cu materiile prime	*2.500 lei*
		6021 Cheltuieli cu materiale consumabile	*2.000 lei*
		621 Cheltuieli cu colaboratorii	*1.000 lei*
		605 Cheltuieli cu energia şi apa	*400 lei*
		623.1 Cheltuieli cu reclama şi publicitatea	*500 lei*
		623.2 Cheltuieli de protocol	*200 lei*

- *închiderea conturilor de venituri la sfârşitul perioadei:*

%	=	*121 Profit şi pierdere*	*6.900 lei*
701 Venituri din vânzarea produselor			*4.000 lei*
711 Variația stocurilor			*2.900 lei*

Atenție!

Închiderea contului de venituri din producția stocată se închide prin contul de profit şi pierdere fie pe debit fie pe credit, în funcție de soldul rămas la sfârşitul lunii:

cont 711	*debit*	*credit*
	3.500	*6.000*
	3.000	*3.400*
TOTAL	*6.500*	*9.400*
SFC	*2.900*	

Scanned with OKEN Scanner

Active biologice de natura stocurilor şi produse agricole

Activitatea agricolă reprezintă administrarea de către o entitate a transformării biologice şi recoltării activelor biologice (animale vii şi plante vii) pentru vânzare sau pentru transformarea în produse agricole sau în active biologice suplimentare. Transformarea biologică cuprinde procesele de creştere, degenerare, producere şi procreare care produc modificări calitative sau cantitative ale unui activ biologic.

Activele biologice de natura stocurilor sunt acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice.

Exemple de active biologice de natura stocurilor sunt:
- *animalele destinate producţiei de carne,*
- *animalele deţinute în vederea vânzării,*
- *peştii din fermele piscicole,*
- *culturile, cum ar fi cele de porumb şi grâu, şi*
- *copacii crescuţi pentru cherestea.*

Produsele agricole sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entităţii, de exemplu, lână, copaci tăiaţi, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc. Dacă entitatea raportoare prelucrează produsele agricole, rezultă produse finite, de exemplu, fire, îmbrăcăminte, covoare, cherestea, brânză, zahăr, fructe prelucrate etc. Recolta reprezintă separarea produselor agricole de un activ biologic sau încetarea proceselor vitale ale unui activ biologic.

Activitatea agricolă include o gamă largă de activităţi; de exemplu, creşterea animalelor, silvicultura, cultivarea de plante anuale sau perene, cultivarea pomilor fructiferi sau a altor plantaţii, floricultura şi acvacultura (inclusiv piscicultura). Aceste activităţi au anumite caracteristici comune, şi anume:

Scanned with OKEN Scanner

- capacitatea de modificare. Animalele şi plantele vii sunt capabile de transformări biologice;
- administrarea modificării. Modul de administrare facilitează transformarea biologică prin îmbunătăţirea sau, cel puţin, stabilizarea condiţiilor necesare desfăşurării procesului (de exemplu, nivelul de elemente nutritive, umiditatea, temperatura, fertilitatea şi lumina). Această administrare diferenţiază activitatea agricolă de alte activităţi. *De exemplu, recoltarea produselor din resurse negestionate (cum ar fi pescuitul oceanic sau defrişarea) nu reprezintă o activitate agricolă;* şi
- evaluarea modificării. Modificarea calitativă (de exemplu, calitatea genetică, densitatea, gradul de coacere, conţinutul de grăsimi, conţinutul de proteine şi gradul de rezistenţă al fibrelor) sau cantitativă (de exemplu, numărul de pui, greutatea, volumul, lungimea sau diametrul fibrelor şi numărul de boboci) determinată de transformările biologice sau de recoltare este evaluată şi monitorizată ca funcţie de rutină a administrării.

Transformarea biologică poate conduce la următoarele tipuri de rezultate:

- modificări ale activelor prin:
  - creştere (o creştere cantitativă sau o îmbunătăţire a calităţii unui animal sau a unei plante),
  - degenerare (o scădere cantitativă sau o deteriorare a calităţii unui animal sau a unei plante), sau
  - reproducere (crearea de animale ori plante vii suplimentare); sau
- producţia unor produse agricole, de exemplu, lână şi lapte.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Înregistrări contabile:

- valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor achiziţionate

361 Active biologice de natura stocurilor	=	*401 Furnizori*

- diferenţele de preţ în minus sau favorabile (preţul de înregistrare este mai mic decât preţul standard) aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune (368)

361 Active biologice de natura stocurilor	=	*368 Diferenţe de preţ la active biologice de natura stocurilor*

- valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor obţinute din producţie proprie, sporuri de greutate şi plusurile la inventar (711)

361 Active biologice de natura stocurilor	=	*711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*

- valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor vândute - din producţie proprie sau achiziţionate

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	*361 Active biologice de natura stocurilor*

Scanned with OKEN Scanner

- diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor ieşite din gestiune (368)

368 Diferenţe de preţ la active biologice de natura stocurilor	=	*361 Active biologice de natura stocurilor*

- valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor vândute ca atare (371);

371 Mărfuri	=	*361 Active biologice de natura stocurilor*

Începând cu 01.01.2015 se modifică denumirea conturilor 361 „Animale şi păsări" şi 368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări" în 361 „Active biologice de natura stocurilor" şi 368 „Diferenţe de preţ la active biologice de natura stocurilor".

Înregistrarea în contabilitate a stocurilor

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor şi beneficiilor. Datele de transfer al controlului, de transfer al proprietăţii şi de livrare coincid. Totuşi, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru:

- bunuri vândute în consignaţie sau stocurile la dispoziţia clientului;
- stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidenţa debitorului până la vânzarea lor;
- bunuri recepţionate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului;
- bunuri livrate şi nefacturate, care trebuie scoase din evidenţă, transferul de proprietate având loc;
- bunuri vândute şi nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietăţii. *De exemplu, la vânzările cu condiţia de livrare „ex-work", bunurile vândute ies din stocul vânzătorului din momentul punerii lor la dispoziţia cumpărătorului etc.*

Scanned with OKEN Scanner

Deţinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum şi efectuarea de operaţiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise. Aşadar, este necesar să se asigure:

➢ recepţionarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate şi înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignaţie se recepţionează şi înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanţului;

➢ în situaţia unor decalaje între aprovizionarea şi recepţia bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea entităţii, se procedează astfel:

- bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza recepţiei şi a documentelor însoţitoare;

- bunurile sosite şi nerecepţionate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune;

➢ în cazul unor decalaje între vânzarea şi livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieşiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:

- bunurile vândute şi nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanţului;

- bunurile livrate, dar nefacturate se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieşirea din gestiune potrivit legii;

➢ bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări şi, respectiv, la ieşiri, atât în gestiune, cât şi în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea de angajamente în cazul stocurilor

Exemplu:

La începutul lunii decembrie a anului 2014, societatea ALFA cumpără de la un furnizor cu sediul în Statele Unite ale Americii, materii prime în valoare de 45.000 dolari. Bunurile sunt transportate pe cale navală, iar cumpărătorul intră în posesia materiilor prime din momentul în care bunurile sunt încărcate pe navă, în portul vânzătorului. În data de 10 decembrie 2014, transportatorul efectuează în numele cumpărătorului, atât încărcarea, cât şi recepţia bunurilor.

Cursul valutar utilizat la data recepţiei este cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României, din ultima zi bancară anterioară operaţiunii privind recepţionarea bunurilor. Astfel, cursul valutar utilizat pentru evaluarea bunurilor recepţionate este de 3,5914 lei/dolar (acesta fiind de fapt, cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României în data de 9 decembrie 2014, ultima zi bancară anterioară operaţiunii de recepţie din data de 10 decembrie 2014).

Cu această ocazie, vânzătorul transferă cumpărătorului, atât proprietatea, cât şi riscurile şi beneficiile. Recepţia bunurilor se face de către transportator în numele cumpărătorului. La recepţie nu se constată diferenţe faţă de cantitatea livrată de vânzător, moment în care transportatorul confirmă cumpărătorului existenţa bunurilor solicitate şi transmite o copie a facturii primite de la furnizor şi o copie a procesului-verbal de recepţie.

Scanned with OKEN Scanner

Pe toată perioada transportului până la predarea bunurilor către cumpărător, acestea se află în proprietatea cumpărătorului şi în răspunderea transportatorului. Plata furnizorului se face în 7 zile calendaristice de la încărcarea bunurilor pe nava transportatorului, respectiv 17 decembrie 2014. Cursul valutar utilizat la plata facturii este de 3,5818 lei/dolar.

Bunurile ajung în ţară în data de 12 februarie 2015. Odată ajunse în ţară, transportatorul predă cumpărătorului materiile prime şi facturează către acesta cheltuielile de transport în valoare de 5.000 dolari. Data la care cumpărătorul a acceptat factura de transport este 12 februarie 2015, iar cursul valutar utilizat la reflectarea în contabilitate a acestor cheltuieli este de 3,9270 lei/dolar (cursul de schimb valutar comunicat de BNR în data de 11 februarie 2015). Plata facturii de transport se face în aceeaşi zi cu data facturării. În perioada imediat următoare, cumpărătorul vămuieşte bunurile importate şi plăteşte taxele vamale în sumă de 12.800 lei şi TVA în sumă de 38.000 lei.

Odată ajunse la cumpărător, materiile prime importate sunt date în consum în vederea prelucrării acestora. În contabilitatea cumpărătorului, materiile prime în curs de aprovizionare pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente se reflectă astfel:

1. Recunoaşterea stocurilor la momentul transferului riscurilor şi beneficiilor (10 decembrie 2014). Evaluarea stocurilor se face pe baza documentaţiei transmise/confirmate de transportator, utilizându-se cursul valutar comunicat de BNR din ultima zi bancară anterioară operaţiunii de recepţie, respectiv cel din data de 9 decembrie 2014. Valoarea stocului este de 161.613 lei (45.000 dolari x 3,5914 lei/dolar).

Scanned with OKEN Scanner

Întrucât stocul deţinut este în curs de aprovizionare, recunoaşterea se face, după natura acestuia, în conturile din grupa 32 "Stocuri în curs de aprovizionare".

321 Materii prime în curs de aprovizionare	=	*401 Furnizori*	*161.613 lei*

2. În data de 17 decembrie 2014 se plăteşte furnizorului suma de 45.000 dolari, la cursul valutar de 3,5818 lei/dolar (curs comunicat de BNR în data de 16 decembrie 2014). Contravaloarea în lei a sumei plătite în valută reprezintă 161.181 lei (45.000 dolari x 3,5818 lei/dolar). Diferenţele de curs valutar favorabile, înregistrate la data plăţii, sunt de 432 lei [45.000 dolari x (3,5914 lei/dolar - 3,5818 lei/dolar)].

401 Furnizori	=	*%*	*161.613 lei*
		5124 Conturi la bănci în valută	*161.181 lei*
		765 Venituri din diferenţe de curs valutar	*432 lei*

3. Preluarea efectivă de la transportator, a materiilor prime importate, vămuirea acestora şi recunoaşterea bunurilor primite la nivelul costului de achiziţie prin înregistrarea tuturor cheltuielilor atribuibile costului de achiziţie. Astfel, costul de achiziţie al materiilor prime, în valoare de 194.048 lei, cuprinde:

- preţ de achiziţie, stabilit la data recepţiei, în valoare de 161.613 lei;

- cheltuieli de transport-aprovizionare, în valoare de 19.635 lei (5.000 dolari x 3,9270 lei/dolar);

- taxele vamale, în valoare de 12.800 lei.

Scanned with OKEN Scanner

- TVA plătită în vamă în sumă de 38.000 lei nu este inclusă în costul de achiziţie întrucât această taxă este recuperabilă.

301 Materii prime	=	*%*	*194.048 lei*
		321 Materii prime în curs de aprovizionare	*161.613 lei*
		401 Furnizori	*19.635 lei*
		446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	*12.800 lei*

4. Plata cheltuielilor de transport în valoare de 19.635 lei (5.000 dolari x 3,9270 lei/dolar):

401 Furnizori	=	*5124 Conturi la bănci în valută*	*19.635 lei*

5. Plata taxelor vamale şi a TVA, calculate în vamă:

%	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*50.800 lei*
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate			*12.800 lei*
4426 Taxa pe valoarea adăugată deductibilă			*38.000 lei*

6. Înregistrarea consumului de materii prime:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	*301 Materii prime*	*194.048 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Costul stocurilor

Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile şi al acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale. Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

În funcţie de specificul activităţii, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producţie sau metoda preţului cu amănuntul, în comerţul cu amănuntul. Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale consumurilor de materiale şi consumabile, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcţie de condiţiile existente la un moment dat.

Diferenţele de preţ faţă de costul de achiziţie sau de producţie trebuie evidenţiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului. Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

Scanned with OKEN Scanner

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul iniţial al diferenţelor de preţ} + \text{Diferenţe de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exerciţiului financiar până la finele perioadei de referinţă}}{\text{Soldul iniţial al stocurilor la preţ de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare, cumulat de la începutul exerciţiului financiar până la finele perioadei de referinţă}} \times 100$$

Atenţie! **La calcularea procentului mediu de adaos comercial, soldul iniţial al contului de mărfuri şi valoarea intrărilor de mărfuri nu vor include TVA neexigibilă.**

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite.

Coeficienţii de repartizare a diferenţelor de preţ pot fi calculaţi la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II, prevăzute în Planul de conturi general, pe grupe sau categorii de stocuri. La sfârşitul perioadei, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

Diferenţele de preţ se repartizează proporţional atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra bunurilor rămase în stoc.

În comerţul cu amănuntul poate fi utilizată metoda preţului cu amănuntul, pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este practic să se folosească altă metodă. În această situaţie, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a preţului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă pentru elemente similare de natura stocurilor şi a activelor fungibile de la un exerciţiu financiar la altul. Dacă, în situaţii excepţionale, administratorii decid să modifice metoda pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informaţii:

- motivul modificării metodei, şi
- efectele sale asupra rezultatului.

O entitate trebuie să utilizeze aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare. Noţiunea de „utilizare similară" este proprie fiecărei entităţi. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul al costului poate fi justificată. O diferenţă în localizarea geografică nu este suficientă pentru a justifica alegerea de metode diferite.

Valoarea produselor şi serviciilor în curs de execuţie se determină prin inventarierea producţiei neterminate la sfârşitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operaţiilor tehnologice şi evaluarea acesteia la costurile de producţie.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent. În condiţiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operaţiunile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât şi valoric, în timp ce inventarul intermitent constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul perioadei.

Entităţile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligaţii fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

Metoda inventarului intermitent constă în faptul că intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli.

Stabilirea ieşirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea faptică a stocurilor la sfârşitul perioadei. Ieşirile de stocuri se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, şi valoarea stocurilor la sfârşitul perioadei stabilite pe baza inventarului.

Atenţie!

Inventarul intermitent nu se utilizează în comerţul cu amănuntul în situaţia în care se aplică metoda global-valorică.

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Pentru a exemplifica modul de reflectare în contabilitate a operațiunilor privind stocurile, în cazul utilizării inventarului permanent şi a inventarului intermitent, se utilizează informațiile aferente lunii ianuarie 2015, cu privire la materiile prime utilizate de către o societate în procesul de producție, astfel:

La data de 01.01.2015 societatea deține în stoc materii prime, în valoare totală de 90.010 lei. În cursul lunii s-au efectuat atât operațiuni de aprovizionare, cât şi de consum de materii prime, prezentate în continuare.

Situație privind materiile prime achiziționate în perioada supusă analizei

Data	***Valoarea totală a materiilor prime achiziționate (lei)***
01.01.	*Sold inițial: 90.010*
10.01.	*925.280*
14.01.	*897.960*
15.01.	*886.240*
21.01.	*986.920*
27.01.	*582.100*
Total intrări	*4.368.510*

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea totală a materiilor prime date în consum în cursul perioadei (conform Situaţiei cheltuielilor de exploatare înregistrate în contabilitatea financiară în cursul perioadei de referinţă, în sumă de 2.773.140 lei) a fost înregistrată pe cheltuieli în debitul contului 601 „Cheltuieli cu materiile prime" la date diferite, pe baza documentelor justificative, conform situaţiei următoare:

Situaţie privind ieşiri/consum de materii prime în perioada supusă analizei

Data	***Valoarea totală a materiilor prime date în consum (lei)***
12.01.	*460.700*
20.01.	*900.700*
25.01.	*500.800*
28.01.	*800.940*
31.01.	*110.000 (minus la inventar)*
Total ieşiri	*2.773.140*

În total ieşiri sunt cuprinse şi lipsurile la inventar constatate la finele perioadei.

Societatea trebuie să prezinte, în notele explicative, informaţii privind metoda de contabilizare a stocurilor, respectiv metoda inventarului permanent sau cea a inventarului intermitent.

Înregistrările contabile ce se efectuează în condiţiile folosirii inventarului permanent şi, în paralel, cele efectuate în situaţia aplicării inventarului intermitent, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Data: 01.01.2015 *Transferarea soldului iniţial al contului 301 „Materii prime" asupra contului de cheltuieli 601 „Cheltuieli cu materiile prime"*

Inventar permanent	*Inventar intermitent*
-	*601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 90.010 lei*

Data: 10.01.2015 *Se achiziţionează materii prime de la furnizori în valoare de 925.280 lei.*

Inventar permanent	*Inventar intermitent*
301 Materii prime = 401 Furnizori 925.280 lei	*601 Cheltuieli cu materiile prime = 401 Furnizori 925.280 lei*

Data: 12.01.2015 *Se înregistrează consumul de materii prime în valoare de 460.700 lei.*

Inventar permanent	*Inventar intermitent*
601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 460.700 lei	-

Data: 14.01.2015 *Se înregistrează achiziţionarea de materii prime de la furnizori în valoare de 897.960 lei.*

Inventar permanent	*Inventar intermitent*
301 Materiile prime = 401 Furnizori 897.960 lei	*601 Cheltuieli cu materiile prime = 401 Furnizori 897.960 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Data: 15.01.2015 *Se înregistrează achiziţionarea de materii prime de la furnizori în valoare de 886.240 lei.*

Inventar permanent	*Inventar intermitent*
301 Materiile prime = 401 Furnizori 886.240 lei	*601 Cheltuieli cu materiile prime = 401 Furnizori 886.240 lei*

Data: 20.01.2015 *Se dau în consum materii prime în valoare de 900.700 lei.*

Inventar permanent	*Inventar intermitent*
601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 900.700 lei	-

Data: 21.01.2015 *Înregistrarea cumpărării de materii prime, în sumă de 986.920 lei.*

Inventar permanent	*Inventar intermitent*
301 Materiile prime = 401 Furnizori 986.920 lei	*601 Cheltuieli cu materiile prime = 401 Furnizori 986.920 lei*

Data: 25.01.2015 *Se dau în consum materii prime în valoare de 500.800 lei.*

Inventar permanent	*Inventar intermitent*
601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 500.800 lei	-

Scanned with OKEN Scanner

Data: 27.01.2015 *Înregistrarea cumpărării de materii prime de la furnizori în valoare de 582.100 lei*

Inventar permanent	*Inventar intermitent*
301 Materiile prime = 401 Furnizori 582.100 lei	*601 Cheltuieli cu materiile prime = 401 Furnizori 582.100 lei*

Data: 28.01.2015 *Se dau în consum materii prime în valoare de 800.940 lei.*

Inventar permanent	*Inventar intermitent*
601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 800.940 lei	-

Data: 31.01.2015 *(la finele exercițiului financiar)*

Inventar permanent	*Inventar intermitent*
Se compară soldurile conturilor de stocuri cu valorile care rezultă în urma inventarierii. Dacă se constată diferențe între cele două valori (scriptice şi faptice), acestea se înregistrează în contabilitate, în vederea reflectării în bilanț a valorii reale a stocurilor.	*La sfârşitul perioadei (lunar) se efectuează inventarierea şi se stabileşte valoarea stocului final, acesta fiind în sumă de 1.685.380 lei, care se înregistrează în contabilitate astfel:*

Scanned with OKEN Scanner

În cazul analizat s-a înregistrat următoarea situaţie: *Soldul contului înainte de inventariere = 1.795.380 lei, obţinut astfel:* *Sold iniţial (90.010) + Intrări (4.368.510) – Consumuri (2.773.140-110.000)* *Situaţia faptică constatată la inventariere = 1.685.380 lei* *Lipsuri în gestiune: 110.000 lei* *Înregistrarea diferenţelor constatate la inventariere:* *601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 110.000 lei*	*301 Materii prime = 601 Cheltuieli cu prime materiile 1.685.380 lei*

Rezultă că, în ambele cazuri, la sfârşitul perioadei de gestiune, soldul contului 301 „Materii prime" înregistrează aceeaşi valoare (1.685.380 lei).

De asemenea, suma reprezentând consumul de materii prime (2.773.140 lei), reflectată în debitul contului 601 „Cheltuieli cu materiile prime", este aceeaşi.

În cazul inventarului intermitent, consumul de materii prime s-a determinat la sfârşitul perioadei, prin luarea în considerare a stocului iniţial de materie primă, a intrărilor înregistrate în cursul lunii şi a stocului final determinat prin inventariere, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Stoc iniţial + Valoarea intrărilor – Stoc final = Valoare consum materie primă

90.010 lei + 4.368.510 lei – 2.773.140 lei = 1.685.380 lei

Această sumă s-a transferat în debitul contului 121 „Profit sau pierdere" prin următoarea înregistrare contabilă:

121 Profit sau pierdere	=	*601 Cheltuieli cu materiile prime*	*1.685.380 lei*

După cum se poate constata, în cazul inventarului intermitent eventualele lipsuri în gestiune nu se pot identifica, deoarece această metodă nu permite cunoaşterea în orice moment a valorii stocurilor existente în gestiune

2.3.2 Contabilitatea trezoreriei

Contabilitatea trezoreriei asigură evidenţa existenţei şi mişcării acţiunilor deţinute pe termen scurt la entităţile afiliate, altor investiţii pe termen scurt, certificatelor verzi, disponibilităţilor în conturi la bănci/casierie, creditelor bancare pe termen scurt şi altor valori de trezorerie.

Investiţii pe termen scurt

Investiţiile financiare pe termen scurt se evidenţiază în contabilitate în conturile din grupa 50 „Investiţii pe termen scurt" şi cuprind:

- acţiuni deţinute (pe termen scurt) la entităţile afiliate
- alte investiţii pe termen scurt, care reprezintă obligaţiunile emise şi răscumpărate, obligaţiunile achiziţionate şi alte valori mobiliare achiziţionate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt.

Scanned with OKEN Scanner

Contravaloarea acţiunilor pe termen scurt primite cu titlu gratuit se înregistrează în contrapartidă cu contul 768 „Alte venituri financiare."

La intrarea în entitate - investiţiile financiare pe termen scurt se evaluează la costul de achiziţie, prin care se înţelege preţul de cumpărare, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, costul de achiziţie nu include costurile de tranzacţionare direct atribuibile achiziţiei lor, aceste costuri fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare.

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, costul de achiziţie include şi costurile de tranzacţionare direct atribuibile achiziţiei lor.

Valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată se evaluează la bilanţ, la valoarea de cotaţie din ultima zi de tranzacţionare. Eventualele diferenţe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora, se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare (contul 768 „Alte venituri financiare" sau 668 „Alte cheltuieli financiare", după caz) în timp ce valorile mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată se evaluează la costul de achiziţie sau valoarea conform contractului, mai puţin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Ajustările pentru pierderea de valoare se reflectă la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, pe seama cheltuielilor.

Scanned with OKEN Scanner

La sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare reflectate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz. La ieşirea din entitate a investiţiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierderi de valoare se anulează.

La ieşirea din gestiune a investiţiilor pe termen scurt se utilizează una din metodele următoare:

- FIFO – metoda primul intrat primul ieşit;
- CMP – metoda costului mediu ponderat;
- LIFO – metoda ultimul intrat primul ieşit.

Exemplu:

O societate efectuează tranzacţii de vânzare şi cumpărare de titluri pe piaţa financiară, astfel:

- în 16.01.2015 cumpără 200 titluri „A" la un preţ de piaţă de 1.000 lei fiecare;

- în 11.03.2015 cumpără 170 titluri „A" la un preţ de piaţă de 1.100 lei fiecare;

- în 26.04.2015 vinde 270 titluri „A" la un preţ de piaţă de 1.080 lei fiecare;

- în 01.07.2015 cumpără 75 titluri „A" la un preţ de piaţă de 1.070 lei fiecare;

- în 15.09.2015 vinde 120 itluri „A" la un preţ de piaţă de 1.090 lei fiecare.

Scanned with OKEN Scanner

1. Utilizarea metodei FIFO

Data		16.01 2015	11.03 2015	26.04 2015	01.07 2015	15.09 2015
Intrări	Nr. titluri	200	170		75	
	Preţ unitar	1.000	1.100		1.070	
Valoare totală intrări		200.000	187.000		80.250	
Ieşiri	Nr. titluri			270		120
	Nr. x cost unit.			200x1.000 70x1.100		100x1.100 20x1.070
Valoare totală ieşiri				277.000		131.400
Valoare stoc		200.000	387.000	110.000	190.250	58.850

2. Utilizarea metodei CMP (Cost calculat după fiecare intrare)

Data		16.01 2015	11.03 2015	26.04 2015	01.07 2015	15.09 2015
Intrări	Nr. titluri	200	170		75	
	Preţ unitar	1.000	1.100		1.070	
Valoare totală intrări		200.000	187.000		80.250	
Ieşiri	Nr. titluri			270		120
	Nr. x cost unit.			270 x 1.045,95		120 x 1.056,25
CMP		1.000	(200.000 + 187.000)/ 370 =1045,95		(104.594 + 80.250) / 175 = 1.056,25	
Valoare totală ieşiri				282.407		126.750
Valoare stoc		200.000	387.000	104.594	184.844	58.094

Scanned with OKEN Scanner

3. Utilizarea metodei LIFO

Data		16.01 2015	11.03 2015	26.04 2015	01.07 2015	15.09 2015
Intrări	Nr. titluri	200	170		75	
	Preț unitar	1.000	1.100		1.070	
Valoare totală intrări		200.000	187.000		80.250	
Ieşiri	Nr. titluri			270		120
	Nr. x cost unit.			170x1.100 100x1.000		75x1.070 45x1.000
Valoare totală ieşiri				287.000		125.250
Valoare stoc		200.000	387.000	100.000	180.250	55.000

Exemplu:

privind înregistrarea obligațiunilor de stat

O societate achiziționează, la data de 1 mai 2015, obligațiuni de stat cu scadența la 9 luni, în valoare de 500.000 lei. Dobânda este de 12% pe an.

Plata se efectuează prin contul bancar.

În cursul anului 2015, în contabilitate se evidențiază:

1. Cumpărarea obligațiunilor de stat

506 Obligațiuni	=	5121 Conturi la bănci în lei	500.000 lei

2. Evidențierea dobânzii cuvenite pentru perioada mai-decembrie 12% x 500.000 /12x8 = 40.000 lei

5088 Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament	=	766 Venituri din dobânzi	40.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea certificatelor verzi

Certificatul verde este un titlu ce atestă producerea din surse regenerabile a unei cantităţi de energie electrică, este tranzacţionat între producătorii şi furnizorii de energie electrică şi este facturat consumatorilor de energie electrică. Sursele regenerabile de energie sunt sursele de energie nefosile: eoliană, solară, aerotermală, geotermală, hidrotermală, hidraulică, biomasă, gaz de fermentare a deşeurilor şi a nămolurilor din instalaţii de epurare a apelor uzate şi biogaz.

Pentru extinderea utilizării surselor regenerabile de energie se aplică un sistem de promovare prin certificate verzi, prin care se urmăreşte, printre alte obiective, reducerea importurilor de resurse primare de energie, stimularea dezvoltării durabile locale şi regionale şi crearea de noi locuri de muncă, reducerea poluării mediului prin diminuarea producerii de emisii poluante şi gaze cu efect de seră. Sistemul de promovare prin certificate verzi se aplică producătorilor care deţin capacităţi de producere din surse regenerabile şi care sunt acreditaţi de ANRE-Autoritatea Naţională de Reglementare în Domeniul Energiei. Producătorii acreditaţi beneficiază de un număr de certificate verzi, emise lunar de operatorul de transport şi sistem, proporţional cu cantitatea de energie electrică produsă din surse regenerabile.

ANRE stabileşte cotele anuale obligatorii de achiziţie de certificate verzi, estimate şi realizate, pe baza cantităţilor estimate şi respectiv realizate de energie electrică din surse regenerabile şi a consumului final la nivel naţional.

Furnizorii de energie electrică sunt obligaţi să achiziţioneze un număr de certificate verzi echivalent cu produsul dintre valoarea cotei anuale obligatorii de achiziţie de certificate verzi pentru anul respectiv şi cantitatea de energie electrică furnizată consumatorilor finali.

Scanned with OKEN Scanner

În factura emisă pentru consumatorii finali se va cuprinde valoarea certificatelor verzi corespunzătoare cantității de energie electrică activă consumate, calculată cu un preț egal cu produsul dintre valoarea cotei anuale obligatorii de achiziție de certificate, estimată de ANRE (CV/MWh) şi prețul mediu ponderat al certificatelor tranzacționat pe piața centralizată, calculat de OPCOM.

Valoarea certificatelor verzi facturate va fi regularizată în anul următor, până cel târziu în luna septembrie, în funcție de cota anuală realizată şi de prețul la care au fost tranzacționate certificatele verzi de către furnizor.

La valoarea facturată a certificatelor verzi se aplică taxa pe valoare adăugată (TVA).

Plata certificatelor verzi de către consumator se face la aceleaşi termene şi în aceleaşi condiții în caz de întârziere (penalități, preavizare, deconectare, reziliere contract) cu cele prevăzute în contract pentru plata consumului de energie electrică.

Producătorii de energie din surse regenerabile, care beneficiază de certificate verzi emise de operatorul de transport şi sistem, potrivit legii, evidențiază lunar dreptul de a primi certificate verzi. Articol contabil:

- se înregistrează valoarea aferentă certificatelor verzi determinată în funcție de numărul de certificate verzi de primit şi prețul de tranzacționare de la data stabilirii acestui drept, publicat de operatorul pieței de energie electrică (S.C. OPCOM - S.A.)

4458 Alte sume primite cu caracter de subvenții	=	7411 Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri

Scanned with OKEN Scanner

Creanţa aferentă certificatelor verzi se evaluează în funcţie de numărul de certificate verzi de primit şi preţul de tranzacţionare de la data stabilirii acestui drept, publicat de operatorul pieţei de energie electrică (S.C. OPCOM - S.A.). În scopul contabilizării acestei operaţiuni, data stabilirii acestui drept o constituie ultima zi din luna respectivă, dacă nu există alte elemente certe prin care să se poată stabili data dreptului respectiv.

La primirea certificatelor verzi, contravaloarea acestora se reflectă în contul 507 "Certificate verzi primite".

Articol contabil:

507 Certificate verzi primite	=	4458 Alte sume primite cu caracter de subvenţii

Certificatele verzi primite se evaluează la preţul de tranzacţionare de la data primirii, publicat de operatorul pieţei de energie electrică (S.C. OPCOM - S.A.). Diferenţa între valoarea certificatelor verzi înregistrată în contul 445 "Subvenţii"/analitic distinct la stabilirea dreptului de a primi certificate verzi şi valoarea acestora la data primirii, determinată în funcţie de preţul de tranzacţionare de la data primirii reprezintă venit financiar (contul 768 "Alte venituri financiare") sau cheltuială financiară (contul 668 "Alte cheltuieli financiare"), după caz.

Articol contabil:

- se înregistrează valoarea certificatelor verzi evidenţiate în contul de subvenţii şi diferenţele nefavorabile de valoare

%	=	4458 Alte sume primite cu caracter de subvenţii
507 Certificate verzi primite		
668 Alte cheltuieli financiare		

Scanned with OKEN Scanner

- se înregistrează valoarea certificatelor verzi evidenţiate în contul de subvenţii şi diferenţele favorabile de valoare

507 Certificate verzi primite	=	%
		4458 Alte sume primite cu caracter de subvenţii
		768 Alte venituri financiare

La sfârşitul exerciţiului financiar, certificatele verzi evidenţiate în contul 507 "Certificate verzi primite" se evaluează la preţul de tranzacţionare publicat de operatorul pieţei de energie electrică (S.C. OPCOM - S.A.) pentru ultima tranzacţie, cu reflectarea în rezultatul perioadei a diferenţelor rezultate (contul 768 "Alte venituri financiare" sau contul 668 "Alte cheltuieli financiare", după caz).

Articol contabil:

- se înregistrează diferenţele favorabile din evaluarea, la încheierea exerciţiului financiar, a certificatelor verzi

507 Certificate verzi primite	=	768 Alte venituri financiare

- se înregistrează diferenţele nefavorabile din evaluarea, la încheierea exerciţiului financiar, a certificatelor verzi

668 Alte cheltuieli financiare	=	507 Certificate verzi primite

La vânzarea certificatelor verzi se recunoaşte câştigul rezultat (contul 7642 "Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate"), respectiv pierderea înregistrată (contul 6642 "Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate") din vânzarea acestora.

Articol contabil:

- se înregistrează preţul de vânzare al certificatelor verzi care se compune din valoarea contabilă a certificatelor verzi

Scanned with OKEN Scanner

vândute şi câştigul rezultat din vânzarea certificatelor verzi la un preţ de vânzare mai mare decât valoarea lor contabilă

461 Debitori diverşi	=	% 507 Certificate verzi primite 7642 Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate

- se înregistrează valoarea contabilă a certificatelor verzi vândute la preţul de vânzare al certificatelor verzi şi pierderea rezultată din vânzarea certificatelor verzi la un preţ de vânzare mai mic decât valoarea lor contabilă

% 461 Debitori diverşi 6642 Pierderi din investiţii pe termen scurt cedate	=	507 Certificate verzi primite

Furnizorii de energie electrică şi producătorii obligaţi, potrivit legii, să achiziţioneze anual un număr de certificate verzi înregistrează contravaloarea certificatelor verzi achiziţionate în contul 652 "Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător".

În situaţia în care achiziţionarea certificatelor verzi se efectuează înainte de termenele prevăzute de lege, contravaloarea certificatelor verzi se înregistrează în contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans", urmând ca la termenele legale să se înregistreze cheltuiala în contul 652 "Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător".

Certificatele verzi anulate pentru ca nu au fost utilizate în perioada de valabilitate se evidenţiază pe seama cheltuielilor perioadei (contul 668 "Alte cheltuieli financiare"). Acelaşi tratament contabil se aplică şi în cazul anulării certificatelor verzi obţinute necuvenit de un operator economic acreditat, dacă acestea nu au fost încă tranzacţionate.

Scanned with OKEN Scanner

Evidenţierea certificatelor verzi a căror tranzacţionare a fost amânată

Contravaloarea certificatelor verzi a căror tranzacţionare este amânată conform prevederilor Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, se înregistrează în contul 266 "Certificate verzi amânate", pe seama veniturilor înregistrate în avans (contul 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct).

Evidenţierea în contabilitate a contravalorii certificatelor verzi a căror tranzacţionare este amânată se efectuează la data constatării dreptului de a le primi, la valoarea determinată în funcţie de numărul de certificate verzi şi preţul de tranzacţionare al certificatelor verzi, publicat de operatorul pieţei de energie electrică (S.C. OPCOM - S.A.).

Articol contabil:

- se înregistrează valoarea aferentă certificatelor verzi amânate determinată în funcţie de numărul de certificate verzi de primit şi preţul de tranzacţionare de la data stabilirii acestui drept, publicat de operatorul pieţei de energie electrică (S.C. OPCOM - S.A.)

266 Certificate verzi amânate	=	472 Venituri înregistrate în avans

Prin excepţie de la regulile generale de înregistrare a deprecierilor, la sfârşitul exerciţiului financiar, eventuala pierdere de valoare aferentă certificatelor verzi amanate se recunoaşte pe seama veniturilor înregistrate în avans (articol contabil 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct = 266 "Certificate verzi amânate").

Scanned with OKEN Scanner

La sfârşitul exerciţiului financiar se evidenţiază ajustărilor pentru pierdere de valoare rezultate din evaluarea certificatelor verzi a căror tranzacţionare a fost amânată, în funcţie de preţul de tranzacţionare publicat de operatorul pieţei de energie electrică (S.C. OPCOM - S.A.) pentru ultima tranzacţie.

Articol contabil:

- se înregistrează reducerile de valoare determinate la sfârşitul exerciţiului financiar

472 Venituri înregistrate în avans/analitic distinct	=	266 Certificate verzi amânate

La primirea certificatelor verzi amânate se înregistrarea eventualelor diferenţe între valoarea certificatelor verzi înregistrată în contul 266 „Certificate verzi amânate" şi valoarea acestora la data primirii, determinată în funcţie de preţul de tranzacţionare de la data primirii. Articol contabil:

- se înregistrează valoarea certificatelor verzi primite cu valoarea certificatelor verzi amânate la tranzacţionare şi diferenţele favorabile între valoarea contabilă a certificatelor verzi amânate şi valoarea acestora la data primirii

507 Certificate verzi primite	=	% 266 Certificate verzi amânate 768 Alte venituri financiare

- se înregistrează valoarea certificatelor verzi amânate la tranzacţionare cu valoarea certificatelor verzi primite şi diferenţele nefavorabile între valoarea contabilă a certificatelor verzi amânate şi valoarea acestora la data primirii

% 507 Certificate verzi primite 668 Alte cheltuieli financiare	=	266 Certificate verzi amânate

Scanned with OKEN Scanner

Casa și conturi la bănci

Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bănci, disponibilitățile în lei și valută, cecurile entității, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente. Depozitele bancare pe termen de cel mult 3 luni pot fi incluse în numerar și echivalente de numerar doar în măsura în care acestea sunt deținute cu scopul de a acoperi nevoia de numerar pe termen scurt, și nu în scop investițional.

Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poștal, pe bază de documente prezentate entității și neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 5125 „Sume în curs de decontare"). Sumele acordate personalului prin sistemul de carduri, cu titlu de avansuri spre decontare în vederea plății unor achiziții sau prestări de servicii, se evidențiază în contul 542 „Avansuri de trezorerie"/ analitic distinct.

Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, față de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum și cele aferente creditelor bancare pe termen scurt.

Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz.

Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii respective. În vederea asigurării unui tratament contabil unitar, prin curs de schimb de la data efectuării operațiunii se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi

Scanned with OKEN Scanner

bancară anterioară operaţiunii, disponibil ca informaţie la momentul efectuării operaţiunii (încasare, plată, emitere de documente).

Operaţiunile de vânzare-cumpărare de valută, inclusiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitaţia cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferenţe de curs valutar.

La finele fiecărei luni, disponibilităţile în valută şi alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive şi depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferenţele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

În vederea achitării unor obligaţii faţă de furnizori, entităţile pot solicita deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora. Lichidarea acestora se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de lichidare.

Diferenţele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care acreditivele sunt înregistrate în contabilitate şi cursul Băncii Naţionale a României de la data lichidării acreditivelor se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Sumele în numerar, puse la dispoziţia personalului sau a terţilor, în vederea efectuării unor plăţi în favoarea entităţii, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 „Avansuri de trezorerie", respectiv contul 461 „Debitori diverşi", în cazul terţilor).

Scanned with OKEN Scanner

În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului.

Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii şi nedecontate până la data bilanțului, se evidențiază în contul de debitori diverşi (461 „Debitori diverşi") sau creanțe în legătură cu personalul (4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul"), în funcție de natura creanței.

În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități băneşti între conturile la bănci, precum şi între conturile la bănci şi casieria entității. Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României şi a reglementărilor emise în acest scop.

Exemplu:

O societate constituie un depozit în data de 03 februarie 2014 în sumă de 100.000 euro, cu scadența la 31 iulie 2015. La data constituirii depozitului, cursul de schimb valutar este de 4,4978 lei/euro (corespunzător zilei de 31 ianuarie 2014, ultima zi bancară a lunii ianuarie 2014).

În acest exemplu, informațiile referitoare la cursul de schimb al pieței valutare sunt luate de pe site-ul BNR, cursuri de schimb valutar 2014.

Cursurile de schimb comunicate de BNR (disponibile)

Data (zi bancară) Curs lei/euro

31 ianuarie 2014 4,4978

03 februarie 2014 4,4935

28 februarie 2014 4,4995

Scanned with OKEN Scanner

31 martie 2014 4,4553
17 aprilie 2014 4,4684
18 aprilie 2014 4,4607

➢ *Constituirea depozitului la data de 03 februarie 2014: 100.000 euro x 4,4978 lei/euro (se ia cursul comunicat în ziua anterioară dar valabil în ziua curentă, respectiv din 31.01.2014)*

508 Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate	=	*5124 Conturi la bănci în valută*	*449.780 lei*

La finele fiecărei luni, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, entitatea evaluează disponibilităţile în valută la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferenţele de curs se înregistrează în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

➢ *Echivalentul în lei al depozitului la data de 28 februarie 2014, rezultat din evaluarea lunară, este de 449.950 lei (100.000 euro x 4,4995 lei/euro). Entitatea va reflecta în contabilitate evaluarea depozitului bancar, respectiv diferenţele favorabile de curs valutar în valoare de 170 lei [100.000 euro x (4,4995 lei/euro - 4,4978 lei/euro)]:*

508 Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate	=	*765 Venituri din diferenţe de curs valutar*	*170 lei*

Pentru evaluarea conturilor de la sfârşitul lunii se ia cursul comunicat de BNR în ultima zi bancară a lunii respective, respectiv 28.02.2014.

Scanned with OKEN Scanner

➢ *Echivalentul în lei al depozitului la data de 31 martie 2014, rezultat din evaluarea lunară, este de 445.530 lei (100.000 euro x 4,4553 lei/euro). Entitatea va reflecta în contabilitate evaluarea depozitului bancar, respectiv diferenţele nefavorabile de curs valutar în valoare de 4.420 lei [100.000 euro x (4,4995 lei/euro - 4,4553 lei/euro)]:*

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	*508 Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate*	*4.420 lei*

Pentru evaluarea conturilor de la sfârşitul lunii se ia cursul comunicat de BNR în ultima zi bancară a lunii respective, respectiv 31.03.2014.

➢ *La data de 18.04.2014 are loc lichidarea depozitului, la cursul de schimb valutar de la data efectuării operaţiunii de 4,4684 lei/euro (cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României, din ultima zi bancară anterioară operaţiunii, respectiv cursul din 17.04.2014). Cu ocazia lichidării depozitelor pe termen scurt în valută se înregistrează şi diferenţele de curs valutar corespunzătoare: 1.310 lei [100.000 euro x (4,4684 lei/euro - 4,4553 lei/euro)]:*

5124 Conturi la bănci în valută	=	*%*	*446.840 lei*
		508 Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate	*445.530 lei*
		765 Venituri din diferenţe de curs valutar	*1.310 lei*

Scanned with OKEN Scanner

2.3.3 Creanţe

Contabilitatea creanţelor asigură evidenţa creanţelor entităţii în relaţiile acesteia cu clienţii, entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, asociaţii/ acţionarii, debitorii.

În contabilitatea clienţilor se înregistrează operaţiunile privind livrările de mărfuri şi produse, serviciile prestate, precum şi alte operaţiuni similare efectuate.

Creanţele faţă de clienţii pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidenţiază distinct în contabilitate (contul 418 „Clienţi - facturi de întocmit"), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

În conturile de debitori se înregistrează distinct următoarele operaţiuni:

- penalităţi stabilite conform clauzelor contractuale;
- avansurile primite de la clienţi;
- operaţiunile de scontare, forfetare şi alte operaţiuni, efectuate cu instituţii de credit. Scontul comercial reprezintă operaţiunea prin care, în schimbul unui efect de comerţ (cambie, bilet la ordin), instituţia de credit pune la dispoziţia posesorului creanţei valoarea efectului, mai puţin taxa de scont şi comisioanele aferente, fără a aştepta scadenţa efectului respectiv, iar instituţia are drept de recurs asupra beneficiarului fondurilor.

Forfetarea reprezintă cumpărarea, fără recurs asupra oricărui deţinător anterior, a unor creanţe scadente la termen, ca rezultat al livrării de bunuri sau prestărilor de servicii, contra unei taxe forfetare:

- operaţiunile privind vânzările de bunuri şi prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale, în conturile

Scanned with OKEN Scanner

efecte de primit. Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă și fond prevăzute de legislația în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată. Efectele comerciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului (contul 8037 „Efecte scontate neajunse la scadență") și se menționează în notele explicative.

Creanțele în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută.

Tratament modificat prin OMFP 1802/2014!

La 01.01.2015 sumele reprezentând avansuri acordate pentru imobilizări corporale, respectiv necorporale, se preiau în conturile 4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale" și 4094 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale", la valoarea rezultată din evaluarea efectuată la 31 decembrie 2014.

Sumele înregistrate în conturile 409 nu fac obiectul evaluării în funcție de cursul valutar, la finele lunii, respectiv la finele exercițiului financiar.

La scăderea din evidență a creanțelor ale căror termene de încasare sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

Contabilitatea clienților și a celorlalte creanțe se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. În acest sens, în contabilitatea analitică a clienților se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de încasare.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul mărfurilor returnate de clienţi în acelaşi exerciţiu financiar în care a avut loc operaţiunea de vânzare, se corectează conturile 411 „Clienţi", 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor", 607 „Cheltuieli privind mărfurile" şi 371 „Mărfuri". În cazul în care mărfurile returnate se referă la o vânzare efectuată în exerciţiul financiar precedent, corecţia se înregistrează la data bilanţului în contul 418 „Clienţi - facturi de întocmit" şi se reflectă în situaţiile financiare ale exerciţiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanţului. Tratamentul TVA în aceste situaţii este cel prevăzut de legislaţia în domeniu.

Tratamentul prevazut mai sus se aplică şi în cazul returului de produse finite vândute, corectându-se conturile corespunzătoare, respectiv 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite", 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" şi 345 „Produse finite".

Creanţele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 „Clienţi incerţi sau în litigiu" sau în conturi analitice ale conturilor de creanţe, pentru alte creanţe decât clienţii).

În scopul prezentării în situaţiile financiare anuale, creanţele se evaluează la valoarea probabilă de încasat. Atunci când se estimează că o creanţă nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru pierdere de valoare, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

Aşadar, pentru deprecierea creanţelor din conturile de clienţi, decontări în cadrul grupului şi debitori, cu ocazia inventarierii la sfârşitul exerciţiului financiar, se reflectă ajustări pentru pierdere de valoare.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Evaluarea creanţelor la valoarea probabilă de încasat la o societate care a facturat unei alte societăţi, în luna februarie 2014, produse finite în valoare de 200.000 lei, din care a încasat suma de 130.000 lei.

La 31.12.2014, cu ocazia inventarierii creanţelor, societatea constată că este posibil ca suma restantă de încasat, de 70.000 lei, să nu se mai încaseze în viitorul apropiat, deoarece clientul a intrat în incapacitate de plată.

În anul 2015 se pronunţă falimentul clientului, iar lichidatorii virează societăţii suma de 30.000 lei. Ca urmare a acestor operaţiuni, societatea efectuează următoarele înregistrări în contabilitate:

Anul 2014

- livrarea produselor către client în luna februarie 2014:

4111 Clienţi	=	*701 Venituri din vânzarea produselor finite*	*200.000 lei*

- încasarea parţială a facturilor emise pentru produsele livrate:

5121 Conturi la bănci în lei	=	*4111 Clienţi*	*130.000 lei*

- la 31.12.2014, cu ocazia desfăşurării lucrărilor de închidere a exerciţiului financiar al anului 2014, pentru suma de 70.000 lei (creanţă restantă) cu probabilitate mare de neîncasare se înregistrează o ajustare ca urmare a riscului de neîncasare a creanţei respective:

4118 Clienţi incerţi sau în litigiu	=	*4111 Clienţi*	*70.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

şi concomitent

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	*491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi*	*70.000 lei*

Anul 2015

- încasarea parţială a creanţei incerte, în valoare de 30.000 lei, şi anularea ajustărilor pentru depreciere aferente:

5121 Conturi la bănci în lei	=	*4118 Clienţi incerţi sau în litigiu*	*30.000 lei*

Şi concomitent

491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi	=	*7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante*	*30.000 lei*

- înregistrarea scăderii din evidenţă a sumei care nu mai poate fi încasată, conform hotărârii judecătoreşti:

654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi	=	*4118 Clienţi incerţi sau în litigiu*	*40.000 lei*

şi anularea ajustării corespunzătoare:

491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi	=	*7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante*	*40.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Creanţele preluate prin cesionare se evidenţiază în contabilitate la costul de achiziţie (articol contabil 461 "Debitori diverşi" = 462 "Creditori diverşi"). Valoarea nominală a creanţelor astfel preluate se evidenţiază în afara bilanţului (contul 809 "Creanţe preluate prin cesionare"). În cazul achiziţiei unui portofoliu de creanţe, costul de achiziţie se alocă pentru fiecare creanţă astfel preluată.

În cazul în care cesionarul recuperează de la debitorul preluat o sumă mai mare decât costul de achiziţie al creanţei faţă de acesta, diferenţa dintre suma încasată şi costul de achiziţie se înregistrează la venituri (contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct) la data încasării. În cazul în care cesionarul cedează creanţa faţă de debitorul preluat, acesta recunoaşte în contabilitate la data cedării:

- o cheltuială (contul 654 „Pierderi din creanţe şi debitori diverşi"), dacă costul de achiziţie al creanţei cedate este mai mare decât preţul de cesiune al acesteia; sau
- un venit (contul 758 „Alte venituri din exploatare"/ analitic distinct), dacă preţul de cesiune al creanţei cedate este mai mare decât costul de achiziţie al acesteia.

Exemplu:

O societate vinde către o altă societate la data de 20 octombrie 2014 mărfuri în valoare de 200.000 lei. Conform clauzelor contractuale, plata contravalorii mărfurilor de către client se va face până cel târziu la 30 decembrie 2014. Întrucât clientul se confruntă cu anumite probleme financiare, acesta nu a efectuat nicio plată către furnizorul sau până la data scadentă prevăzută în contract.

Scanned with OKEN Scanner

La începutul anului 2015, tribunalul emite o sentinţă de intrare a clientului în procedură de insolvenţă.

La data de 2 martie 2015 societatea încheie un contract de cesiune de creanţă cu o altă socitetate -cesionar, entitate specializată în recuperarea creanţelor. În urma contractului de cesiune de creanţă, toate drepturile şi obligaţiile sunt preluate de cesionar.

Potrivit contractului de cesiune de creanţă, preţul cesiunii este de 120.000 lei. Clientul restant şi-a dat acordul privind înţelegerea dintre cesionar şi cedent.

Contabilizarea operaţiunilor la societatea – cedent

- înregistrarea în contabilitate a operaţiunii de vânzare a mărfurilor în data de 20 octombrie 2014:

4111 Clienţi	=	*707 Venituri din vânzarea mărfurilor*	*200.000 lei*

- La data de 31 decembrie 2014, cu ocazia inventarului, se evaluează creanţa la valoarea probabilă de încasare şi se înregistrează în contabilitate o ajustare pentru depreciere la întreaga valoare a acesteia.

Pe baza analizei efectuate de experţi şi jurişti, se apreciază că, având în vedere problemele financiare ale clientului, valoarea probabilă de încasare a creanţei este zero.

În consecinţă, se decide reflectarea în contabilitate a unei ajustări provizorii la nivelul întregii valori a creanţei:

4118 Clienţi incerţi sau în litigiu	=	*4111 Clienţi*	*200.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Şi concomitent

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	*491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi*	*200.000 lei*

- la data de 02 martie 2015, societatea – cedent înregistrează în contabilitate cesiunea de creanţă:

% *461 Debitori diverşi* *654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi*	=	*4118 Clienţi incerţi sau în litigiu*	*200.000 lei* *120.000 lei* *80.000 lei*

şi, concomitent, se reia la venituri ajustarea pentru depreciere constituită anterior:

491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi	=	*7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante*	*200.000 lei*

- încasarea creanţei

5121 Banca în lei	=	*461 Debitori diverşi*	*120.000 lei*

Contabilizarea operaţiunilor la societatea – cesionar

- preluarea creanţei, conform contractului de cesiune de creanţă, de la societatea -cedent:

461 Debitori diverşi	=	*462 Creditori diverşi*	*120.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

şi concomitent se evidenţiază extracontabil preluarea creanţei la valoarea nominală

809 Creanţe preluate prin cesionare	=	*120.000 lei*

- plata creanţei

462 Creditori diverşi	=	*5121 Banca în lei*	*120.000 lei*

- încasarea creanţei la o valoare mai mare decat costul de achiziţie, respectiv la valoarea de 150.000 lei:

5121 Banca în lei	=	*%*	*150.000 lei*
		461 Debitori diverşi	*120.000 lei*
		758 Alte venituri din exploatare	*30.000 lei*

şi concomitent se evidenţiază extracontabil încasarea creanţei la valoarea nominală

120.000 lei	=	*809 Creanţe preluate prin cesionare*

Creanţele entităţii faţă de alţi terţi, alţii decât personalul propriu, clienţii şi furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori diverşi.

Cheltuielile plătite/de plătit în exerciţiul financiar curent, dar care privesc exerciţiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans (contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans"): chirii, abonamente, asigurări şi alte cheltuieli efectuate anticipat.

Scanned with OKEN Scanner

2.4. Raportarea şi prezentarea datoriilor

Contabilitatea terţilor asigură evidenţa datoriilor entităţii în relaţiile acesteia cu furnizorii, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, asociaţii/acţionarii şi creditorii diverşi.

În contabilitatea furnizorilor se înregistrează operaţiunile privind cumpărările de mărfuri şi produse, serviciile prestate, precum şi alte operaţiuni similare efectuate.

Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidenţiază distinct în contabilitate (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

Exemplu:

O societate care are ca obiect de activitate – prestarea de servicii de audit, încheie în anul 2014 cu societatea "X" un contract de audit statutar, în vederea auditării situaţiilor financiare anuale ale acestei societăţi pentru exerciţiul financiar al anului 2014. Perioada de derulare a contractului şi de executare a misiunii de audit este 1 octombrie 2014 - 15 mai 2015. Valoarea totală a contractului este de 40.000 lei, exclusiv TVA, plătibilă lunar, în tranşe egale, pe toată perioada contractului.

Potrivit procedurilor de audit, auditorul propune planul de audit şi împreună cu beneficiarul aprobă ca auditul să se realizeze în perioada 1 octombrie 2014 - 10 mai 2015.

Conform înţelegerilor între părţi, auditorul predă raportul de audit beneficiarului la data de 15 mai 2015.

Scanned with OKEN Scanner

Conform contractului încheiat între prestator şi beneficiar (societatea "X"), facturarea pentru fiecare lună în curs, din perioada octombrie 2014 – aprilie 2015, se face până pe data de 5 ale lunii următoare, iar pentru serviciile prestate în luna mai 2015 facturarea se face în data de 10 mai 2015 (la finalizarea planului de audit), urmând ca plata aferentă acestei luni să se facă în maxim 5 zile calendaristice de la facturare, fără a se depăşi termenul final al contractului. În consecinţă, plata lunară efectuată de beneficiar, pe perioada derulării misiunii de audit, reprezentând serviciile prestate de auditor în toată această perioadă, este în sumă de 5.000 lei (40.000 lei/8 luni). Având în vedere că angajamentul de audit se derulează pe o perioadă din două exerciţii financiare consecutive, societatea de audit va reflecta în contabilitate, pe toată perioada planului de audit, veniturile aferente executării serviciului prestat.

Având în vedere modul de derulare a contractului, în contabilitatea societăţii de audit prestarea serviciilor de audit se reflectă, lunar, astfel:

1. Reflectarea veniturilor lunare obţinute în anul 2014 (perioada 1 octombrie – 31 decembrie 2014). La finele fiecărei luni se înregistrează venituri în sumă de 5.000 lei, TVA 24%, ce urmează a fi facturate în următoarele 5 zile calendaristice ale lunii următoare:

418 Clienţi - facturi de întocmit	=	*%*	*6.200 lei*
		704 Venituri din servicii prestate	*5.000 lei*
		4428 TVA neexigibil	*1.200 lei*

Scanned with OKEN Scanner

2. Reflectarea veniturilor lunare obţinute în anul 2015:

- perioada 1 ianuarie 2015 – 30 aprilie 2015, în fiecare lună:

418 Clienţi - facturi de întocmit	=	*%* *704 Venituri din servicii prestate* *4428 TVA neexigibil*	*6.200 lei* *5.000 lei* *1.200 lei*

- veniturile facturate în luna mai 2015

4111 Clienţi	=	*%* *704 Venituri din servicii prestate* *4427 TVA colectat*	*6.200 lei* *5.000 lei* *1.200 lei*

3. Lunar, în perioada noiembrie 2014 - mai 2015, se înregistrează factura întocmită pentru serviciile prestate în luna anterioară şi trecerea TVA din neexigibil în TVA colectat:

4111 Clienţi	=	*418 Clienţi - facturi de întocmit*	*6.200 lei*
4428 TVA neexigibil	=	*4427 TVA colectat*	*1.200 lei*

În contabilitatea Societăţii X, prestarea serviciilor de audit se reflectă, lunar, astfel:

1. Reflectarea cheltuielilor lunare în anul 2014 (perioada 1 octombrie – 31 decembrie 2014). La finele fiecărei luni se înregistrează cheltuieli în sumă de 5.000 lei, TVA 24%, pentru care urmează să primească factura în următoarele 5 zile calendaristice ale lunii următoare:

% *628 Cheltuieli cu alte servicii executate* *4428 TVA neexigibil*	=	*408 Furnizori - facturi de întocmit*	*6.200 lei* *5.000 lei* *1.200 lei*

Scanned with OKEN Scanner

2. Reflectarea cheltuielilor lunare obţinute în anul 2015:

- perioada 1 ianuarie 2015 – 30 aprilie 2015, în fiecare lună:

%			
628 Cheltuieli cu alte servicii executate	=	*408 Furnizori - facturi de întocmit*	*6.200 lei*
4428 TVA neexigibil			*5.000 lei*
			1.200 lei

- cheltuieli facturate în luna mai 2015

%			
628 Cheltuieli cu alte servicii executate	=	*401 Furnizori*	*6.200 lei*
4426 TVA deductibil			*5.000 lei*
			1.200 lei

3. Lunar, în perioada noiembrie 2014 - mai 2015, se înregistrează factura primită pentru serviciile din luna anterioară şi trecerea TVA din neexigibil în TVA deductibil:

408 Furnizori - facturi de întocmit	=	*401 Furnizori*	*6.200 lei*
4426 TVA deductibil	=	*4428 TVA neexigibil*	*1.200 lei*

Atenţie!

În cazul în care contractul prevede că lucrările de audit vor fi facturate la finalizarea lucrării (predarea raportului de audit), respectiv luna mai 2015, societatea de audit procedează la înregistrarea cheltuielilor după natura lor (6XX Conturi de cheltuieli = 3XX Conturi de stocuri; 4XX Conturi de terţi) şi înregistrarea la sfârşitul fiecărei luni, corespunzător cheltuielilor efectuate, a veniturilor în contul 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie" (332 "Servicii în curs de execuţie" = 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie").

Scanned with OKEN Scanner

În cazul Societăţii X, aceasta va evidenţia la data de 31.12.2014 costurile aferente perioadei 1 octombrie 2014 – 31.12.2014 în sumă de 15.000 lei, respectiv 628 Cheltuieli cu alte servicii executate = 408 Furnizori - facturi de întocmit

Dacă în cursul perioadei pe care se derulează contractul au loc confirmări scrise privind lucrările executate, societatea va înregistra veniturile aferente acestui stadiu fie prin înregistrarea contabilă 4111 "Clienţi" = 704 "Venituri din servicii prestate", fie prin 418 "Clienţi – facturi de întocmit" = 704 "Venituri din servicii prestate", dacă factura se întocmeşte ulterior.

În contrapartidă Societatea X îşi va reflecta şi ea costurile aferente.

În conturile de datorii se înregistrează distinct următoarele operaţiuni:

- penalităţi stabilite conform clauzelor contractuale;
- avansurile acordate furnizorilor;
- avansurile acordate furnizorilor de imobilizări. Acestea se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori;
- subvenţiile;
- operaţiunile de scontare, forfetare şi alte operaţiuni, efectuate cu instituţii de credit. Scontul comercial reprezintă operaţiunea prin care, în schimbul unui efect de comerţ (cambie, bilet la ordin), instituţia de credit pune la dispoziţia posesorului creanţei valoarea efectului, mai puţin taxa de scont şi comisioanele aferente, fără a aştepta scadenţa efectului respectiv, iar instituţia are drept de recurs asupra beneficiarului fondurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Forfetarea reprezintă cumpărarea, fără recurs asupra oricărui deţinător anterior, a unor creanţe scadente la termen, ca rezultat al livrării de bunuri sau prestărilor de servicii, contra unei taxe forfetare;

- operaţiunile privind cumpărările de bunuri şi prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale, în conturile efecte de plătit. Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condiţiile de formă şi fond prevăzute de legislaţia în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată. Efectele comerciale scontate neajunse la scadenţă se înregistrează într-un cont în afara bilanţului (contul 8037 „Efecte scontate neajunse la scadenţă") şi se menţionează în notele explicative.

Datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacţiilor entităţii, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât şi în valută.

În cazul bunurilor achiziţionate însoţite de factură sau de aviz de însoţire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepţiei bunurilor.

Tratament modificat prin OMFP 1802/2014!

Sumele înregistrate în conturile 419 „Clienţi - creditori", nu fac obiectul evaluării în funcţie de cursul valutar, la finele lunii, respectiv la finele exerciţiului financiar.

La scăderea din evidenţă a datoriilor ale căror termene de plată sunt prescrise, entităţile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea furnizorilor şi a celorlalte datorii se ţine pe categorii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică. În acest sens, în contabilitatea analitică a furnizorilor se grupează astfel: interni şi externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată.

Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizaţiile pentru concediile de odihnă, precum şi cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, şi alte drepturi în bani şi/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată.

În vederea înregistrării primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, o entitate recunoaşte ca provizion costul previzionat al acestora atunci şi numai atunci când:

- entitatea are o obligaţie legală sau implicită de a face astfel de plăţi ca rezultat al evenimentelor anterioare; şi
- poate fi făcută o estimare certă a obligaţiei.

Exemplu:

În exerciţiul financiar pentru care se propune acordarea de prime reprezentând participarea personalului la profit se reflectă în contabilitate constituirea unui provizion la nivelul sumelor estimate reprezentând sumele brute cuvenite salariaţilor, astfel:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	*1518 Alte provizioane*

Scanned with OKEN Scanner

În exercițiul financiar ulterior, în care se acordă primele, în contabilitate se evidențiază:

a) primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii:

643 Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit	=	*424 Prime reprezentând participarea personalului la profit*

şi, concomitent

b) se reia la venituri provizionul constituit la nivelul sumelor estimate reprezentând sumele brute cuvenite salariaților:

1518 Alte provizioane	=	*7812 Venituri din provizioane*

c) plata primelor reprezentând participarea personalului la profit:

424 Prime reprezentând participarea personalului la profit	=	*5121 Banca în lei*

Atenție!

Aceste prime se acordă doar atunci când există bază legală pentru acordarea acestora. De regulă acestea se acordă de catre regiile autonome şi companiile naționale cu capital integral sau majoritar de stat, în baza Ordonanței nr. 64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale şi societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum şi la regiile autonome.

Societățile comerciale, constituite în baza Legii 31/1990 - legea societăților, nu au dreptul să acorde astfel de prime.

Scanned with OKEN Scanner

O obligaţie curentă există atunci, şi numai atunci, când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze aceste plăţi.

În situaţiile financiare ale exerciţiului pentru care se propun prime reprezentând participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflectă sub formă de provizion, cheltuiala rezultând din serviciul angajatului. Provizionul urmează a fi reluat la venituri în exerciţiul financiar în care se acordă aceste prime.

În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi şi avantaje care, potrivit legislaţiei în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (masa caldă, alimente antidot etc.), precum şi alte drepturi acordate potrivit legii.

Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane.

Reţinerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligaţii ale salariaţilor, datorate terţilor (popriri, pensii alimentare şi altele), se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relaţii contractuale.

Sumele datorate şi neachitate personalului până la sfârşitul exerciţiului financiar (concediile de odihnă şi alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmează să fie încasate de la acesta, aferente exerciţiului în curs, dar care urmează a fi plătite/încasate în exerciţiul financiar următor, se înregistrează ca alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul.

Scanned with OKEN Scanner

Tratament modificat prin OMFP 1802/2014!

Concediile de odihnă se înregistrează pe seama datoriilor atunci când suma lor este comensurată în baza statelor de salarii sau a altor documente care să justifice suma respectivă. În lipsa acestora, sumele reprezentând concedii de odihnă se recunosc pe seama provizioanelor.

Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme şi echipamente de lucru, precum şi debitele provenite din pagube materiale, amenzile şi penalităţile stabilite în baza unor hotărâri ale instanţelor judecătoreşti, şi alte creanţe faţă de personalul entităţii se înregistrează ca alte creanţe în legătură cu personalul.

Beneficiile sub forma acţiunilor proprii ale entităţii (sau alte instrumente de capitaluri proprii), acordate angajaţilor sunt înregistrate distinct (contul 643 „Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii"), în contrapartida conturilor de capitaluri proprii (1031 „Beneficii acordate angajaţilor sub forma instrumentelor de capitaluri proprii"), la valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, de la data acordării acelor beneficii. Recunoaşterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajaţi are loc în momentul prestării acesteia.

Data acordării beneficiilor reprezintă data la care entitatea şi angajaţii beneficiari ai respectivelor instrumente înţeleg şi acceptă termenii şi condiţiile tranzacţiei, cu menţiunea că, dacă respectivul acord face obiectul unui proces de aprobare ulterioară (de exemplu, de către acţionari), data acordării beneficiilor este data la care este obţinută respectiva aprobare.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate care intră în drepturi imediat, la data acordării beneficiilor, angajaților nu li se cere să finalizeze o perioadă specificată de servicii înainte de a avea dreptul necondiționat asupra respectivelor instrumente de capitaluri proprii şi, în absența unei dovezi privind contrariul, entitatea va considera că serviciile prestate în schimbul instrumentelor de capitaluri proprii au fost deja primite. În acest caz, cheltuielile aferente se înregistrează integral, la momentul respectiv, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii.

Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, care intră în drepturi numai după îndeplinirea de către angajați a unei perioade specificate de servicii, cheltuielile aferente sunt înregistrate pe măsura prestării serviciilor, pe parcursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii. Suma înregistrată drept cheltuieli va avea în vedere estimarea numărului de instrumente de capitaluri proprii care vor intra în drepturi, iar această estimare trebuie revizuită dacă informațiile ulterioare indică faptul că numărul de instrumente de capitaluri proprii preconizate a intra în drepturi este diferit față de estimările precedente, astfel încât, la data intrării în drepturi, estimarea respectivă să fie egală cu numărul de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi.

Contabilitatea decontărilor privind contribuțiile sociale cuprinde obligațiile pentru contribuția la asigurări sociale, contribuția la asigurări sociale de sănătate şi la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj. Eventualele sume datorate sau care urmează să fie încasate în perioadele următoare, aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii şi creanțe sociale. Aici se cuprinde şi contribuția unității la schemele de pensii facultative şi la primele de asigurare voluntară de sănătate.

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul decontărilor cu bugetul statului şi fondurile speciale se cuprind: impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natura salariilor, subvenţiile de primit, alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Impozitul pe profit/venit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite.

Dacă suma plătită depăşeşte suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanţă. Impozitul pe profit, precum şi celelalte impozite pentru care legislaţia fiscală prevede efectuarea de plăţi anticipate se reflectă distinct în contabilitate, pe seama cheltuielilor şi a conturilor de datorii, cu evidenţierea separată a achitării contravalorii acestora.

Taxa pe valoarea adăugată pentru achiziţiile din România şi pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate în România se determină şi se înregistrează în contabilitate potrivit legii.

Impozitul pe venituri de natura salariilor, care se înregistrează în contabilitate, cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate potrivit legii.

Exemplu:

Înregistrări contabile privind salariile:

- înregistrarea obligaţiei unităţii privind salariile:

641 Cheltuieli cu personalul	=	*421 Personal salarii datorate*

Scanned with OKEN Scanner

-înregistrarea reţinerilor din salarii datorate de salariat:

421 Personal salarii datorate	=	*% Reţineri din salarii*
		4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale
		4314 Contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate
		4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj
		444 Impozit pe venit
		425 Avansuri acordate
		428 Alte creanţe în leg cu personalul

-Plata salariilor:

421 Personal salarii datorate	=	*5311 Casa în lei*

-Înregistrarea contribuţiilor datorate de unitate:

6451 Ch.unit. la asigurările sociale	=	*4311 Contrib.unit. la asig. sociale*
6451 Ch.unit.la fd.de risc şi acid	=	*4311.1 Contrib.unit.la fd.de risc şi acid.*
6452 Ch.unit. pt. ajutorul de şomaj	=	*4371 Contrib.unit.la ajutorul de şomaj*
6452 Ch.unit.pt.fondul de garantare	=	*437x Contrib.unit.la fd.de garant.*
6453 Ch.unit. la asig.soc. de sănăt	=	*4313 Contrib.unit.la asig.soc. de sănăt.*
6458 Ch.privind contrib. pt.concedii medicale	=	*4315 Contrib.unit. la FNUASS*
635 Ch.cu alte impozite şi taxe	=	*447x Contrib.unit.la fondul pt pers.cu handicap*

Scanned with OKEN Scanner

La alte impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale se cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat şi alte impozite şi taxe. Acestea se defalcă în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale.

Contabilitatea decontărilor între entităţile din cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii cuprinde operaţiunile care se înregistrează reciproc şi în aceeaşi perioadă de gestiune, atât în contabilitatea entităţii debitoare, cât şi a celei creditoare, precum şi decontările între acţionari/asociaţi şi entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu acţionarii/asociaţii şi, de asemenea, conturile coparticipanţilor referitoare la operaţiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participaţie.

Dividendele repartizate deţinătorilor de acţiuni, propuse sau declarate după data bilanţului, precum şi celelalte repartizări similare efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanţului. Cota-parte din profit ce se plăteşte, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend.

Sumele depuse sau lăsate temporar de către acţionari/asociaţi la dispoziţia entităţii, precum şi dobânzile aferente, calculate în condiţiile legii, se înregistrează în contabilitate în conturi distincte (contul 4551 "Acţionari/asociaţi - conturi curente", respectiv contul 4558 "Acţionari/asociaţi - dobânzi la conturi curente").

Datoriile entităţii faţă de alţi terţi, alţii decât personalul propriu, clienţii şi furnizorii, se înregistrează în conturile de creditori diverşi.

Scanned with OKEN Scanner

Veniturile încasate/de încasat în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la venituri în avans (contul 472 "Venituri înregistrate în avans"): veniturile din chirii, abonamente şi alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare.

Onorariile şi comisioanele bancare achitate în vederea obținerii de împrumuturi pe termen lung se recunosc pe seama cheltuielilor înregistrate în avans. Cheltuielile în avans urmează să se recunoască la cheltuieli curente eşalonat, pe perioada de rambursare a împrumuturilor respective.

Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare". Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării. Entitățile care înregistrează sold la contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" la sfârşitul exercițiului financiar prezintă în notele explicative informații privind natura operațiunilor în curs de clarificare.

Datorii pe termen scurt: sume care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită şi datorie curentă, atunci când:

- se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; sau
- este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Scanned with OKEN Scanner

Atunci când o entitate încalcă, la sau înainte de finalul perioadei de raportare, o prevedere dintr-un acord de împrumut pe termen lung şi această încălcare are drept efect faptul că datoria devine exigibilă la cerere, datoria este clasificată drept curentă, inclusiv în situaţia în care creditorul a fost de acord, după perioada de raportare şi înainte ca situaţiile financiare să fie autorizate pentru emitere, să nu ceară plata ca urmare a încălcării acesteia. O entitate clasifică datoria drept curentă deoarece la finalul perioadei de raportare ea nu are un drept necondiţionat de a-şi amâna decontarea pentru cel puţin douăsprezece luni după acea dată. Totuşi, entitatea clasifică datoria ca datorie pe termen lung în cazul în care creditorul a fost de acord, până la finalul perioadei de raportare, să ofere o perioadă de graţie care să se încheie la cel puţin douăsprezece luni după perioada de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica abaterea şi în timpul căreia creditorul nu poate cere rambursarea imediată.

Dacă o entitate preconizează şi are posibilitatea să refinanţeze sau să reînnoiască o obligaţie pentru cel puţin douăsprezece luni după perioada de raportare conform unei facilităţi de împrumut existente, ea clasifică obligaţia ca fiind pe termen lung chiar dacă, în caz contrar, ar fi trebuit să fie achitată într-o perioadă mai scurtă. În situaţiile în care refinanţarea sau reînnoirea obligaţiei nu ar fi la îndemâna entităţii (de exemplu atunci când nu există un acord de refinanţare), entitatea nu ia în calcul potenţialul de refinanţare a obligaţiei şi clasifică obligaţia drept curentă.

În ceea ce priveşte împrumuturile clasificate ca datorii curente, dacă următoarele evenimente au loc între finalul perioadei de raportare şi data când situaţiile financiare sunt autorizate pentru emitere, acele evenimente sunt prezentate ca evenimente ce nu conduc la ajustarea situaţiilor financiare:

Scanned with OKEN Scanner

- refinanţarea pe termen lung;
- rectificarea unei încălcări a unui acord de împrumut pe termen lung; şi
- acordarea de către creditor a unei perioade de graţie pentru a rectifica o abatere dintr-un acord de împrumut pe termen lung care se termină la cel puţin douăsprezece luni după perioada de raportare.

Datorii pe termen lung: sume care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate acestora se ţine pe următoarele cate-gorii: împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni şi prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen lung şi mediu, sumele datorate entităţilor afiliate, entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun, alte împrumuturi şi datorii asimilate, precum şi dobânzile aferente acestora.

Atunci când suma de rambursat pentru o datorie este mai mare decât suma primită, diferenţa se înregistrează într-un cont distinct (169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii"). Aceasta trebuie prezentată în bilanţ, ca o corecţie a datoriei corespunzătoare, precum şi în notele explicative.

Valoarea acestei diferenţe trebuie amortizată printr-o sumă rezonabilă în fiecare exerciţiu financiar, astfel încât să se amortizeze complet, dar nu mai târziu de data de rambursare a datoriei (articol contabil 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor şi a altor datorii" = 169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii").

Împrumuturile din emisiunile de obligaţiuni reprezintă contravaloarea obligaţiunilor emise potrivit legii. În cadrul acestora, trebuie evidenţiate distinct împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni convertibile.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

O societate emite 1.000 obligaţiuni. Valoarea nominală a unei obligaţiuni este de 1.000 lei. Valoarea nominală totală a celor 1.000 de obligaţiuni emise este de 1.000.000 lei.

Valoarea de emisiune pentru o obligaţiune este de 950 lei, iar valoarea de rambursare este de 1100 lei. Termenul împrumutului este de 4 ani, cu o rată a dobânzii de 14% pe an.

Cunoscând următoarele date, se înregistrează în contabilitate operaţiunile specifice emisiunii de obligaţiuni:

- valoarea de încasat de la obligatari este de 950.000 lei (950 x 1.000)

- valoarea de rambursare este de 1.100.000 lei (1.100 x 1.000)

- prima de rambursare este de 150.000 lei [(1.100 – 950) x 1.000]

- dobânda anuală este de 140.000 lei (14% x 1.000.000)

- amortizarea anuală a primei de emisiune este de 37.500 lei (150.000/4 ani)

1. înregistrarea subscrierii împrumutului din emisiuni de obligaţiuni la valoarea de rambursare:

% *461 Debitori diverşi* *1691 Prime privind rambursarea obligaţiunilor*	=	*161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni*	*1.100.000 lei* *950.000 lei* *150.000 lei*

2. încasarea sumelor de la persoanele care au subscris:

5121 Conturi la bănci în lei	=	*461 Debitori diverşi*	*950.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

3. înregistrarea dobânzii anuale de 140.000 lei:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	*1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni*	*140.000 lei*

4. achitarea dobânzii la termenul scadent conform contractului:

1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*140.000 lei*

5. înregistrarea pentru primul an a amortizării primelor privind rambursarea obligaţiunilor, în valoare de 37.500 lei:

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor	=	*1691 Prime privind rambursarea obligaţiunilor*	*37.500 lei*

Datoriile privind concesiunile şi alte datorii similare sunt cele determinate de bunurile preluate cu acest titlu, potrivit contractelor încheiate de entitate.

Entităţile trebuie să menţină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie chiar şi atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanţului, dacă:

- termenul iniţial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni; şi
- există un acord de refinanţare sau de reeşalonare a plăţilor, care este încheiat înainte de data bilanţului.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Soldul final al contului 1621 „Credite bancare pe termen lung", al unei societăţi, la 31.12.2014, este de 150.000 lei, cu scadenţă la 30.06.2017. Ratele lunare sunt egale, în sumă de 5.000 lei. Aceasta datorie va fi clasificată în bilanţul de la 31.12.2014 astfel:

- datorii pe termen scurt, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, în valoare de 5.000 lei x12 luni = 60.000 lei;

- datorii pe termen lung, pentru perioada 01.01.2016-30.06.2017 în valoare de i x18 luni = 90.000 lei.

Exemplu:

Societatea Alfa SA emite la 1 octombrie 2013 un împrumut obligatar cu următoarele caracteristici:

- valoarea nominală a împrumutului – 20.000.000 lei;

- numărul de obligaţiuni – 40.000 ;

- valoarea nominală a unei obligaţiuni 500 lei;

- preţul de emisiune 498 lei;

- preţul de rambursare – 506 lei;

- rata dobânzii 8%;

- durata împrumutului obligatar – 10 ani;

- data de încasare a împrumutului – 01.10.2013;

- cheltuielile de emisiune a împrumutului obligatar sunt de 120.000 lei, amortizabile în 5 ani;

- primele de rambursare se vor amortiza pe durata împrumutului;

Scanned with OKEN Scanner

- rambursarea împrumutului se va face în 5 tranşe egale, la sfârşitul serviciului împrumutului obligatar: 01.10.2015, 01.10.2017, 01.10.2019, 01.10.2021, 01.10.2023.

Înregistrarea în contabilitate:

1. înregistrarea subscrierii împrumutului din emisiuni de obligaţiuni la valoarea de rambursare: 506 x 40.000 = 20.240.000 lei

% *461 Debitori diverşi* *169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor*	=	*161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni*	*20.240.000 lei* *19.920.000 lei* *320.000 lei*

2. încasarea sumelor de la persoanele care au subscris:

5121 Conturi la bănci în lei	=	*461 Debitori diverşi*	*19.920.000 lei*

3. înregistrarea dobânzii datorate la sfârşitul anului 2013: 20.000.000 lei x 8% x 3luni/12 luni = 400.000 lei:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	*1681 Dobânzi aferente împrum. din emisiuni de obligaţiuni*	*400.000 lei*

4. înregistrarea pentru primul an a amortizării primelor privind rambursarea obligaţiunilor: 320.000 lei / 10 ani x 3luni/12luni = 8.000 lei:

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor	=	*169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor*	*8.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

5. plata cheltuielilor de emisiune

201 Cheltuieli de constituire	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*120.000 lei*

6. înregistrarea amortizării cheltuielilor de constituire la sfârșitul primului an: 120.000 lei /5 ani x 3 luni/12 luni =

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire*	*6.000 lei*

7. înregistrarea dobânzii datorate la sfârșitul primului serviciu al împrumutului 01.10.2014: 20.000.000 lei x 8% x9 luni/12 luni = 1.200.000 lei:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	*1681 Dobânzi aferente împrum. din emisiuni de obligațiuni*	*1.200.000 lei*

8. achitarea dobânzii

1681 Dobânzi aferente împrum. din emisiuni de obligațiuni	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*1.600.000 lei*

Înregistrări în contabilitate la sfârșitul anului 2014

1. înregistrarea dobânzii datorate: 20.000.000 lei x 8% x 3luni/12 luni = 400.000 lei:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	*1681 Dobânzi aferente împrum. din emisiuni de obligațiuni*	*400.000*

Scanned with OKEN Scanner

2. înregistrarea amortizării primelor privind rambursarea obligaţiunilor: 320.000 lei / 10 ani = 32.000 lei:

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor	=	*169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor*	*32.000 lei*

3. înregistrarea amortizării cheltuielilor de constituire: 120.000 lei /5 ani = 24.000 lei

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire*	*24.000 lei*

Înregistrări în contabilitate la sfârşitul celui de-al 2-lea serviciu al împrumutului obligatar: 01.10.2015

1. înregistrarea dobânzii datorate la sfârşitul celui de-al 2-lea serviciu al împrumutului

20.000.000 lei x 8% x 9 luni/12 luni = 1.200.000 lei:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	*1681 Dobânzi aferente împrum. din emisiuni de obligaţiuni*	*1.200.000 lei*

2. achitarea dobânzii

1681 Dobânzi aferente împrum. din emisiuni de obligaţiuni	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*1.600.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

3. răscumpărarea primei tranşe de obligaţiuni
40.000 obligaţiuni /5 tranşe = 8.000 obligaţiuni
8.000 de obligaţiuni x 506 lei = 4.048.000 lei

505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*4.048.000 lei*

4. anularea obligaţiunilor răscumparate

161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	=	*505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate*	*4.048.000 lei*

Se repetă aceeaşi metodologie de înregistrare la sfârşitul fiecărui an şi la sfârşitul fiecărui serviciu al împrumutului.

2.5. Operaţiuni în valută

O tranzacţie în valută este o tranzacţie care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda naţională (leu), inclusiv tranzacţiile rezultate atunci când o entitate:

- cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preţ este exprimat în valută;
- împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau
- achiziţionează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datorii exprimate în valută.

Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede. Diferenţa de curs valutar este diferenţa ce rezultă din conversia unui anumit număr de unităţi ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite.

Scanned with OKEN Scanner

În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operaţiunilor în valută, creanţele şi datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută.

O tranzacţie în valută trebuie înregistrată iniţial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Naţională a României, de la data efectuării operaţiunii.

Înregistrarea contravalorii în lei a capitalului social subscris în valută se face la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României, din data subscrierii. Diferenţele de curs valutar între cursul de la data subscrierii şi cursul de la data vărsării capitalului social în valută se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

În cazul datoriilor de leasing financiar în valută, acestea se înregistrează la cursul de schimb al pieţei valutare comunicat de Banca Naţională a României la data acordării finanţării. În situaţia în care data acordării finanţării este zi nebancară, la calculul diferenţelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieţei valutare comunicat de Banca Naţională a României în ultima zi bancară anterioară acesteia. Aceste prevederi se aplică şi în cazul datoriilor de leasing financiar în lei, cu decontare în funcţie de cursul unei valute.

Diferenţele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanţelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite faţă de cele la care au fost înregistrate iniţial pe parcursul lunii sau faţă de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar.

Atunci când creanţa sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiaşi luni în care a survenit, întreaga diferenţă de curs valutar este recunoscută în acea lună. Atunci când creanţa sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară,

Scanned with OKEN Scanner

diferenţa de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ţinând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni.

Diferenţele de valoare care apar cu ocazia decontării creanţelor şi datoriilor exprimate în lei, în funcţie de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate iniţial pe parcursul lunii sau faţă de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci când creanţa sau datoria este decontată în decursul aceleiaşi luni în care a survenit, întreaga diferenţă rezultată este recunoscută în acea lună.

Atunci când creanţa sau datoria este decontată într-o lună ulterioară, diferenţa recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ţinând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei luni.

La finele fiecărei luni, creanţele şi datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză.

Diferenţele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz. Pentru ultima zi a lunii se efectuează atât contabilizarea tranzacţiilor în valută, cât şi evaluarea lunară la cursul Băncii Naţionale a României, utilizându-se:

- pentru contabilizarea tranzacţiilor efectuate în ultima zi a lunii, cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României, din ultima zi bancară anterioară operaţiunii;

Scanned with OKEN Scanner

- cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară a lunii în cauză, pentru evaluarea creanțelor şi datoriilor în valută, a disponibilităților în valută şi a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută, acreditivele şi depozitele în valută, existente în sold la sfârşitul lunii.

Aceste prevederi se aplică şi creanțelor şi datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute. În acest caz, diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.

Evaluarea valutară se aplică şi în cazul:

- creanțelor, respectiv al datoriilor, reflectate în conturile 481 „Decontări între unitate şi subunități" şi 482 „Decontări între subunități" de subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, provenind din relațiile cu persoana juridică căreia îi aparțin aceste subunități, respectiv cu alte subunități ale aceleiaşi persoane juridice;
- depozitelor bancare constituite în valută (conturile 267 „Creanțe imobilizate" şi 508 „Alte investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate").

În contextul datelor informative raportate potrivit legii, creanțele şi datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate creanțelor şi datoriilor în lei.

Atunci când datoriile în valută aferente anumitor obiective sau lucrări finanțate din subvenții sunt achitate direct de către autoritățile care gestionează fondurile, din sumele reprezentând acele subvenții, fără ca aceste sume să tranziteze conturile entității, în contabilitate se reflectă atât datoria în valută, cât şi creanța din subvenții corespunzătoare.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă la sfârşitul lunii sau perioadei de raportare, conturile de datorii faţă de furnizori şi creanţe din subvenţii în valută prezintă sold, acestea se evaluează similar oricărui element monetar în valută, astfel încât veniturile şi cheltuielile financiare aferente să nu influenţeze rezultatul acelei luni, respectiv perioade. În toate cazurile se va urmări ca modul de contabilizare a operaţiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate şi legislaţia în vigoare.

În cazul achiziţiilor în valută, finanţate din sume nerambursabile, decontate de operatorii economici, în calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se decontează cu instituţia finanţatoare dacă există clauze în acest sens, cuprinse în contractele încheiate, sau prevederi în actele normative aplicabile. Diferenţele respective se înregistrează în conturi de debitori diverşi sau creditori diverşi, în relaţie cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz.

Elementele monetare

Prin elemente monetare se înţelege disponibilităţile băneşti şi activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. Caracteristica esenţială a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligaţia de a plăti un număr fix sau determinabil de unităţi monetare.

Exemple:

- *pensii şi alte beneficii ale angajaţilor ce trebuie plătite în numerar;*
- *provizioane ce trebuie decontate în numerar;*
- *dividende în numerar care sunt recunoscute ca datorie.*

Scanned with OKEN Scanner

În mod similar, un contract de a primi (sau de a furniza) un număr variabil de instrumente de capitaluri proprii ale entității sau o cantitate variabilă de active în care valoarea justă ce trebuie primită (sau furnizată) este egală cu un număr fix sau determinabil de unități monetare este un element monetar.

Caracteristica esențială a unui element nemonetar este absența unui drept de a primi (sau a unei obligații de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare.

Exemple:

- *sumele plătite în avans pentru bunuri şi servicii;*
- *imobilizări necorporale;*
- *stocuri;*
- *imobilizări corporale;*
- *provizioanele care urmează a fi decontate prin furnizarea unui activ nemonetar.*

Exemplu:

O societate din România încheie un contract cu un furnizor extern la 12.01.2015, pentru achiziția unui mijloc fix. Valoarea negociată a instalației este de 50.000 euro. Furnizorul extern nu este persoană juridică română.

***I.** Înregistrarea în contabilitatea beneficiarului, când factura este achitată integral în luna în care a fost angajată datoria, respectiv pe 27.01.2015:*

a) la data de 12.01.2011 se înregistrează achiziția mijlocului fix, în baza facturii emise de furnizorul extern în valoare de 50.000 euro. Cursul de schimb valutar comunicat

Scanned with OKEN Scanner

de BNR pentru această dată este de 4,4887 lei/euro (cursul din data de 09.01.2015, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii).

Valoarea de intrare a activului este de 224.435 lei (50.000 euro x 4,4887 lei/euro).

213 Instalații tehnice şi mijloace de transport	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*224.435 lei*

b) la data de 27.01.2015 se plăteşte către furnizorul extern, datoria de 50.000 euro, evaluată în lei la cursul de schimb valutar de 4,4800 lei/euro (cursul de schimb din ultima zi bancară anterioară operațiunii). Diferențele favorabile de curs valutar rezultate între data plății şi data înregistrării din data de 12.01.2015, sunt în valoare de 435 lei [50.000 euro x (4,4887 lei/euro – 4,4800 lei/euro)] şi se înregistrează în contabilitate în creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar".

404 Furnizori de imobilizări	=	*%* *5124 Conturi la bănci în valută* *765 Venituri din diferențe de curs valutar*	*224.435 lei* *224.000 lei* *435 lei*

***II.** Înregistrarea în contabilitatea beneficiarului, când factura este achitată în luna următoare angajării datoriei iar la sfârşitul lunii aceasta trebuie evaluată, respectiv pe 10.02.2015:*

a) la data de 12.01.2011 se înregistrează achiziția mijlocului fix, în baza facturii emise de furnizorul extern în valoare de 50.000 euro. Cursul de schimb valutar comunicat de BNR pentru această dată este de 4,4887 lei/euro (cursul din

Scanned with OKEN Scanner

data de 09.01.2015, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii).

Valoarea de intrare a activului este de 224.435 lei (50.000 euro x 4,4887 lei/euro).

213 Instalații tehnice şi mijloace de transport	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*224.435 lei*

b) la data de 31.01.2015 se evaluează datoria către furnizorul extern de 50.000 euro, la cursul de schimb valutar de 4,4424 lei/euro (cursul de schimb din ultima zi bancară a lunii ianuarie 2015). Diferențele favorabile de curs valutar rezultate sunt în valoare de 2.315 lei [50.000 euro x (4,4887 lei/ euro – 4,4424 lei/euro)] şi se înregistrează în contabilitate în creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar".

404 Furnizori de imobilizări	=	*765 Venituri din diferențe de curs valutar*	*2.315 lei*

c) la data de 10.02.2015 se plăteşte către furnizorul extern, datoria de 50.000 euro, evaluată în lei la cursul de schimb valutar de 4,4274 lei/euro (cursul de schimb din ultima zi bancară anterioară operațiunii). Diferențele favorabile de curs valutar rezultate între data plății şi data evaluării din 31.01.2015, sunt în valoare de 750 lei [50.000 euro x (4,4424 lei/euro – 4,4274 lei/euro)] şi se înregistrează în contabilitate în creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar".

404 Furnizori de imobilizări	=	*%* *5124 Conturi la bănci în valută* *765 Venituri din diferențe de curs valutar*	*222.120 lei* *221.370 lei* *750 lei*

Scanned with OKEN Scanner

2.6. Raportarea şi prezentarea capitalurilor proprii

Capitalul şi rezervele (capitaluri proprii) reprezintă dreptul acţionarilor asupra activelor unei entităţi, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exerciţiului financiar.

La elaborarea situaţiilor financiare, entităţile adoptă conceptul financiar de capital. Conform acestui concept, capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalurile proprii ale entităţii.

Capitalul

Capitalul este reprezentat de capitalul social, patrimoniul regiei etc., în funcţie de forma juridică a entităţii. Bunurile de natura patrimoniului public, primite în administrare, nu se evidenţiază în conturi bilanţiere. La cedarea bunurilor respective, entităţile care au evidenţiate aceste bunuri în conturi de imobilizări, în corespondenţă cu contul 1016 „Patrimoniul public", scot din evidenţă imobilizările prin diminuarea patrimoniului public, cu aprobarea organelor competente.

Capitalul social subscris şi vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice şi a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ţine pe acţionari sau asociaţi, cuprinzând numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau a părţilor sociale subscrise şi vărsate.

Principalele operaţiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la majorarea capitalului sunt: subscrierea şi emisiunea de noi acţiuni, încorporarea rezervelor şi alte operaţiuni, potrivit legii.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Societatea Alfa SA emite un împrumut obligatar de 20.000.000 lei: 10.000 obligațiuni convertibile la dorința purtătorului x 2.000 lei, valoarea nominală a unei obligațiuni.

Paritatea de conversie este: o acțiune de 2.000 lei pentru 2 obligațiuni.

Purtătorii a 5.000 de obligațiuni decid să convertească titlurile lor. Astfel capitalul societății va crește cu 5.000.000 lei: 2.500 de acțiuni x 2.000 lei/acțiune.

Împrumutul obligatar va fi redus astfel cu 10.000.000 lei: 5.000 obligațiuni x 2.000 lei/obligațiune.

Rezultă o primă de emisiune de 5.000.000 lei: 10.000.000 lei – 5.000.000 lei.

Înregistrarea în contabilitate:

- conversia obligațiunilor în acțiuni

161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	*%* *1012 Capital subscris vărsat* *1044 Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni*	*10.000.000 lei* *5.000.000 lei* *5.000.000 lei*

Operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la micșorarea capitalului sunt, în principal, următoarele: reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați, răscumpărarea acțiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți sau alte operațiuni, potrivit legii.

Scanned with OKEN Scanner

Scoaterea din evidenţă a unui bun care a constituit aport la capitalul social nu modifică capitalul social, cu excepţia situaţiilor prevăzute de legislaţia în vigoare. În toate cazurile de modificare a capitalului social, aceasta se efectuează în baza hotărârii adunării generale a acţionarilor, cu respectarea legislaţiei în vigoare.

Acţiunile proprii răscumpărate, potrivit legii, sunt prezentate în bilanţ ca o corecţie a capitalului propriu.

Câştigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entităţii (acţiuni, părţi sociale) nu vor fi recunoscute în contul de profit şi pierdere. Contravaloarea primită sau plătită în urma unor astfel de operaţiuni este recunoscută direct în capitalurile proprii şi se prezintă distinct în bilanţ, respectiv Situaţia modificărilor capitalului propriu, astfel:

- câştigurile sunt reflectate în contul 141 „Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii";
- pierderile sunt reflectate în contul 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

Nu reprezintă câştiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entităţii diferenţele de curs valutar dintre momentul subscrierii acţiunilor şi momentul vărsării contravalorii acestora, acestea fiind recunoscute la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Câştigurile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferenţă între preţul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii şi valoarea lor de răscumpărare, respectiv între valoarea nominală a instrumentelor anulate şi valoarea lor de răscumpărare.

Scanned with OKEN Scanner

Pierderile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferenţă între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii şi preţul lor de vânzare, respectiv între valoarea de răscumpărare a instrumentelor anulate şi valoarea lor nominală.

Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii sunt reflectate direct în capitalurile proprii (cont 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii") atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea lor ca imobilizări necorporale (cont 201 „Cheltuieli de constituire").

Soldul debitor al contului 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" poate fi acoperit din rezultatul reportat şi alte elemente ale capitalurilor proprii, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

În notele explicative trebuie cuprinse informaţii referitoare la operaţiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entităţii.

În cazul fuziunii prin absorbţie, valoarea acţiunilor deţinute de societatea absorbită în capitalul societăţii absorbante se evidenţiază de societatea absorbantă, cu ocazia preluării elementelor de bilanţ ale societăţii absorbite, în contul 1095 „Acţiuni proprii reprezentând titluri deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă".

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Înregistrări contabile:

1. Constituirea capitalului social:

a) subscrierea capitalului social conform actelor constitutive:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	*1011 Capital subscris şi navărsat*

b) vărsarea capitalului:

% *5121 Conturi la bănci în lei* *212 Construcţii*	=	*456 Decontări cu asociaţii privind capitalul*

c) trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011 Capital subscris şi nevărsat	=	*1012 Capital subscris vărsat*

2. Majorarea capitalului social

- prin emisiunea de noi părţi sociale.

a) subscrierea părţilor sociale:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	*1011 Capital subscris şi nevărsat*

b) efectuarea vărsămintelor de către asociat:

5121 Conturi la bănci în lei	=	*456 Decontări cu asociaţii privind capitalul*

Scanned with OKEN Scanner

c) trecerea capitalului subscris nevărsat:

1011 Capital subscris şi nevărsat	=	*1012 Capital subscris vărsat*

- prin aporturi în natură.

a) subscrierea aportului în natură:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	*1011 Capital subscris şi nevărsat*

b) intrarea în patrimoniu a aportului subscris:

2133 Mijloace de transport	=	*456 Decontări cu asociaţii privind capitalul*

c) trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011 Capital subscris şi nevărsat	=	*1012 Capital subscris vărsat*

- prin încorporarea unor rezerve.

105 Rezerve din reevaluare	=	*1012 Capital subscris vărsat*

- prin încorporarea profitului.

117 Rezultatul reportat	=	*1012 Capital subscris vărsat*

3. Diminuarea capitalului social

- în vederea acoperirii unei pierderi.

1012 Capital subscris vărsat	=	*117 Rezultatul reportat*

Scanned with OKEN Scanner

- prin răscumpărarea părţilor sociale, care ulterior vor fi anulate.

a) răscumpărarea părţilor sociale:

109 Acţiuni proprii	=	*5121 Conturi la bănci în lei*

b) anularea părţilor sociale răscumpărate:

1012 Capital subscris vărsat	=	*109 Acţiuni proprii*

- prin retragerea unui asociat.

a) suma achitată asociatului care se retrage:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	*5121 Conturi la bănci în lei*

b) înregistrarea diminuării capitalului social, după finalizarea formalităţilor juridice privind diminuarea capitalului social:

1012 Capital subscris vărsat	=	*456 Decontări cu asociaţii privind capitalul*

Prime legate de capital

Primele legate de capital cuprind:

- prime de emisiune. Prima de emisiune se determină ca diferenţă între preţul de emisiune de noi acţiuni sau părţi sociale şi valoarea nominală a acestora;
- prime de fuziune. Prima de fuziune se determină ca diferenţă între valoarea aportului rezultat din fuziune şi valoarea cu care a crescut capitalul social al societăţii absorbante;
- prime de aport. Prima de aport se calculează ca diferenţă între valoarea bunurilor aportate şi valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi;

Scanned with OKEN Scanner

- prime de conversie. Prima de conversie a obligaţiunilor în acţiuni se calculează ca diferenţă între valoarea nominală a obligaţiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatare şi valoarea acţiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci când valoarea obligaţiunilor depăşeşte valoarea acţiunilor corespunzătoare.

Conturile corespunzătoare primelor legate de capital pot avea numai sold creditor.

Exemplu:

Înregistrări contabile privind primele legate de capital

- *Primele de emisiune şi încorporarea acestora în capitalul social*

a) emisiunea părţilor sociale:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	*%* *1011 Capital subscris şi nevărsat* *1041 Prime de emisiune*

b) se încasează în numerar valoarea părţilor sociale:

5121 Conturi la bănci în lei	=	*456 Decontări cu asociaţii privind capitalul*

c) trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011 Capital subscris şi nevărsat	=	*1012* *Capital subscris vărsat*

Scanned with OKEN Scanner

d) încorporarea primei în capitalul social:

1041 Prime de emisiune	=	*1012 Capital subscris vărsat*

- Primele de aport

a) subscrierea capitalului:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	*%* *1011 Capital subscris şi nevărsat* *1043 Prime de aport*

b) depunerea capitalului subscris:

2131 Echipamente tehnologice	=	*456 Decontări cu asociaţii privind capitalul*

c) încorporarea primelor la alte rezerve:

1043 Prime de aport	=	*1068 Alte rezerve*

Rezerve din reevaluare

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare", după caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizărilor corporale prezentate la capitolul de imobilizări.

Evidenţierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte şi pe fiecare operaţiune de reevaluare care a avut loc.

Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent, aferent imobilizării respective.

Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se

Scanned with OKEN Scanner

poate efectua numai cu respectarea prevederilor „Reevaluarea imobilizărilor corporale" prezentate la capitolul de imobilizări.

Vom prezenta mai jos înregistrarea în contabilitate a rezervelor din reevaluare şi implicaţiile fiscale ale acestora.

Exemplu:

O societate deţine o clădire la data de 31.12.2007 la valoarea de achiziţie de 230.000 lei. Amortizarea cumulată la această dată este de 17.250 lei (durata 40 de ani, amortizat 3 ani). Societatea reevaluează clădirea la data de 31.12.2007 şi înregistrează în contabilitate valoarea justă reevaluată de 250.000 lei.

- înregistare reevaluare

2812 Amortizarea clădirilor	=	*212 Clădiri*	*17.250*
212 Clădiri	=	*105 Rezerve din reevaluare*	*37.250*

- înregistrarea amortizării pentru anul 2008 = = 250.000 / 37 ani = 6.757

6811 Cheltuieli cu amortizarea clădirilor	=	*2812 Amortizarea clădirilor*	*6.757*

- trecerea rezervei din reevaluare la Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare pe măsura amortizării: 37.250 / 37 ani

Scanned with OKEN Scanner

105 Rezerve din reevaluare	=	*1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare* ***neimpozabile***	*1.007*

- înregistrarea amortizării pentru perioada 01.01.2009 – 30.04.2009 = 6.757 / 12 luni x 4 luni

6811 Cheltuieli cu amortizarea clădirilor	=	*2812 Amortizarea clădirilor*	*2.252*

- trecerea rezervei din reevaluare la Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare pe măsura amortizării: 1.007 12 x 4

105 Rezerve din reevaluare	=	*1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare* ***neimpozabile***	*336*

- înregistrarea amortizării pentru perioada 01.05.2009 – 31.12.2009 = 6.757 / 12 luni x 8 luni

6811 Cheltuieli cu amortizarea clădirilor	=	*2812 Amortizarea clădirilor*	*4.505*

- trecerea rezervei din reevaluare la Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare pe măsura amortizării: 1.007 / 12 x 8

105 Rezerve din reevaluare	=	*1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare* ***impozabile***	*671*

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea amortizării pentru anul 2010 = 6.757. Similar se va înregistra şi în anii 2011, 2012, 2013 şi 2014

6811 Cheltuieli cu amortizarea clădirilor	=	*2812 Amortizarea clădirilor*	*6.757*

- trecerea rezervei din reevaluare la Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare pe măsura amortizării pentru anul 2010. Similar se va înregistra şi în anii 2011, 2012, 2013 şi 2014

105 Rezerve din reevaluare	=	*1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare* ***impozabile***	*1.007*

Aşadar, la rândul 11 din declaraţia 101 „Elemente similare veniturilor" va fi trecută şi suma din contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare ***impozabile",*** *respectiv 671 pentru anul 2009 şi 1.007 în anii 2010, 2011, 2012, 2013 şi 2014.*

Rezerve legale şi alte rezerve

Contabilitatea rezervelor se ţine pe categorii de rezerve:

- rezerve legale. Rezervele legale se constituie anual din profitul entităţii, în cotele şi limitele prevăzute de lege, şi din alte surse prevăzute de lege şi pot fi utilizate numai în condiţiile prevăzute de lege;
- rezerve statutare sau contractuale. Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entităţii, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia;
- alte rezerve. Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Capitalul social subscris şi vărsat al unei societăţi este de 100.000 lei. La data de 31.12.2014 soldul creditor al contului 1061 "Rezerve legale" este zero. Profitul contabil înregistrat în anul 2014 este de 80.000 lei.

La calculul impozitului pe profit pentru anul 2014 se poate deduce 5% din profitul contabil realizat: 80.000x5% = 4.000 lei. Limita până la care se poate face această deducere este 20% din capitalul social, respectiv 20.000 lei. Aşadar, se va deduce în fiecare an 5% din profitul contabil până când soldul creditor al contului 1061 va fi atins limita de 20.000 lei.

- înregistrare contabilă la 31.12.2014:

129 Repartizarea profitului	=	*1061 Rezerve legale*	*4.000 lei*

Înregistrări contabile:

- *constituirea rezervelor legale*

129 Repartizarea profitului	=	*1061 Rezerve legale*

- *constituirea altor rezerve*

a) Se constituie din profitul net al exerciţiului curent alte rezerve

129 Repartizarea profitului	=	*1068 Alte rezerve*

b) Se constituie din profitul reportat alte rezerve

117 Rezultat reportat	=	*1068 Alte rezerve*

c) Se transferă la alte rezerve prime de emisiune

1041 Prime de emisiune	=	*1068 Alte rezerve*

Scanned with OKEN Scanner

d) Se încorporează în alte rezerve, rezerve din reevaluare

105 Rezerve din reevaluare	=	*1068 Alte rezerve*

e) Se utilizează alte rezerve pentru acoperirea unei pierderi din exercițiul precedent

1068 Alte rezerve	=	*121 Profit şi pierdere*

f) Se utilizează alte rezerve pentru acoperirea unei pierderi reportate

1068 Alte rezerve	=	*117 Rezultat reportat*

g) Se majorează capitalul social prin încorporarea altor rezerve

1068 Alte rezerve	=	*1012 Capital social vărsat*

Rezultatul exercițiului financiar, rezultatul reportat, repartizarea profitului şi acoperirea pierderii contabile

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte cumulat de la începutul exercițiului financiar.

Rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile şi cheltuielile exercițiului, se stabileşte la închiderea acestuia şi reprezintă soldul final al contului de profit şi pierdere.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale şi se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 „Repartizarea profitului" = 106 „Rezerve". Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

următor celui pentru care se întocmesc situaţiile financiare anuale în contul 117 „Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinaţii hotărâte de adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

Evidenţierea în contabilitate a destinaţiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acţionarilor sau asociaţilor, rezerve şi alte destinaţii, potrivit legii.

Închiderea conturilor 121 „Profit sau pierdere" şi 129 „Repartizarea profitului" se efectuează la începutul exerciţiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situaţiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanţul întocmit pentru exerciţiul financiar la care se referă situaţiile financiare anuale.

În contul 117 „Rezultatul reportat" se evidenţiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exerciţiului financiar curent a rezultatului din contul de profit şi pierdere al exerciţiului financiar precedent, precum şi rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile, respectiv din corectarea erorilor contabile.

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exerciţiului financiar curent, după aprobarea situaţiilor financiare anuale conform legii, şi cel reportat aferent exerciţiilor financiare precedente, din rezerve, prime de capital şi capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, respectiv a consiliului de administraţie.

următor celui pentru care se întocmesc situaţiile financiare anuale în contul 117 „Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinaţii hotărâte de adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

Evidenţierea în contabilitate a destinaţiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acţionarilor sau asociaţilor, rezerve şi alte destinaţii, potrivit legii.

Închiderea conturilor 121 „Profit sau pierdere" şi 129 „Repartizarea profitului" se efectuează la începutul exerciţiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situaţiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanţul întocmit pentru exerciţiul financiar la care se referă situaţiile financiare anuale.

În contul 117 „Rezultatul reportat" se evidenţiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exerciţiului financiar curent a rezultatului din contul de profit şi pierdere al exerciţiului financiar precedent, precum şi rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile, respectiv din corectarea erorilor contabile.

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exerciţiului financiar curent, după aprobarea situaţiilor financiare anuale conform legii, şi cel reportat aferent exerciţiilor financiare precedente, din rezerve, prime de capital şi capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, respectiv a consiliului de administraţie.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

O societate pe acţiuni cu capital integral de stat ajunge în anul 2014 pe pierdere contabilă. Se poate acoperi pierderea din capitalul social sau din rezerve legale şi alte rezerve (cont 1061 şi cont 1068)?

Consiliul de administraţie, va prezenta adunării generale extraordinare un raport cu privire la situaţia patrimonială a societăţii, însoţit de observaţii ale cenzorilor sau, după caz, ale auditorilor interni. Acest raport trebuie depus la sediul societăţii cu cel puţin o săptămână înainte de data adunării generale, pentru a putea fi consultat de orice acţionar interesat. În cadrul adunării generale extraordinare, consiliul de administraţie, respectiv directoratul, îi va informa pe acţionari cu privire la orice fapte relevante survenite după redactarea raportului scris.

Dacă adunarea generală extraordinară nu hotărăşte dizolvarea societăţii, atunci societatea este obligată ca, cel târziu până la încheierea exerciţiului financiar ulterior celui în care au fost constatate pierderile să procedeze la reducerea capitalului social cu un cuantum cel puţin egal cu cel al pierderilor care nu au putut fi acoperite din rezerve, dacă în acest interval activul net al societăţii nu a fost reconstituit până la nivelul unei valori cel puţin egale cu jumătate din capitalul social.

Aşadar, se poate acoperi pierderea contabilă atât din capitalul social cât şi din rezerve. Dacă prin această pierdere se constată o pierdere a activului net, acoperirea se va face prin reducerea capitalului social.

Scanned with OKEN Scanner

Atenție!

În cazul în care acoperiți pierderea din rezerva legală trebuie să aveți în vedere faptul că: în conformitate cu art. 22. din Codul fiscal: "a) rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare. În cazul în care aceasta este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil."

Înregistrări contabile privind rezultatul reportat

a) Se acoperă pierderea contabilă precedentă din profitul anului curent

129 Repartizarea profitului	=	*117 Rezultat reportat*

b) Se acoperă din rezerve legale o piedere contabilă precedentă

1061 Rezerve legale	=	*117 Rezultat reportat*

c) Se reportează profitul net realizat în exercițiul precedent, care nu a fost încă repartizat

121 Profit sau pierdere	=	*117 Rezultat reportat*

d) Se reportează pierderea contabilă realizată în exercițiul precedent

117 Rezultat reportat	=	*121 Profit sau pierdere*

Scanned with OKEN Scanner

e) Se repartizează profitul reportat la rezerve statutare

117 Rezultat reportat	=	*1063 Rezerve statutare sau contractuale*

f) Se încorporează în capital social o parte din profitul reportat

117 Rezultat reportat	=	*1012 Capital social vărsat*

2.7. Contabilitatea angajamentelor şi a altor elemente extrabilanţiere

Drepturile şi obligaţiile, precum şi unele bunuri care nu pot fi integrate în activele şi datoriile entităţii se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanţului, denumite şi conturi de ordine şi evidenţă.

În această categorie se cuprind:

- angajamente (giruri, garanţii, cauţiuni) acordate sau primite în relaţiile cu terţii;
- imobilizări corporale luate cu chirie;
- valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie;
- debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare;
- stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă;
- redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate;
- efecte scontate neajunse la scadenţă;
- bunuri publice primite în administrare, concesiune şi cu chirie de către regii autonome, societăţi/companii naţionale, societăţi;
- dobânzi aferente contractelor de leasing financiar, neajunse la scadenţă;

Scanned with OKEN Scanner

- certificate de emisii de gaze cu efect de seră primite, care nu au stabilită o valoare şi, prin urmare, nu pot fi recunoscute în conturi bilanţiere, precum şi alte valori.

Bunurile luate în administrare, concesiune sau cu chirie se reflectă în conturi în afara bilanţului (contul 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune şi cu chirie"). La sfârşitul duratei contractului de administrare, concesiune sau închiriere, bunurile se restituie proprietarului. La restituirea acestor bunuri se creditează contul 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune şi cu chirie".

În notele explicative la situaţiile financiare anuale trebuie prezentate informaţii referitoare la elementele înregistrate în conturi în afara bilanţului.

În cadrul elementelor extrabilanţiere sunt cuprinse şi active-le contingente (contul 807 "Active contingente"), respectiv datoriile contingente (contul 808 "Datorii contingente").

Un activ contingent este un activ potenţial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanţului şi a căror existenţă va fi confirmată numai prin apariţia sau neapariţia unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entităţii.

Exemplu: un drept de creanţă ce poate rezulta dintr-un litigiu în instanţă (de exemplu, o despăgubire), în care este implicată entitatea şi al cărui rezultat este incert.

Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neaşteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice în entitate. Activele contingente nu trebuie recunoscute în conturile bilanţiere. Acestea trebuie prezentate în notele explicative în cazul în care este probabilă apariţia unor intrări de beneficii economice. Activele contingente nu

Scanned with OKEN Scanner

- certificate de emisii de gaze cu efect de seră primite, care nu au stabilită o valoare şi, prin urmare, nu pot fi recunoscute în conturi bilanţiere, precum şi alte valori.

Bunurile luate în administrare, concesiune sau cu chirie se reflectă în conturi în afara bilanţului (contul 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune şi cu chirie"). La sfârşitul duratei contractului de administrare, concesiune sau închiriere, bunurile se restituie proprietarului. La restituirea acestor bunuri se creditează contul 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune şi cu chirie".

În notele explicative la situaţiile financiare anuale trebuie prezentate informaţii referitoare la elementele înregistrate în conturi în afara bilanţului.

În cadrul elementelor extrabilanţiere sunt cuprinse şi active-le contingente (contul 807 "Active contingente"), respectiv datoriile contingente (contul 808 "Datorii contingente").

Un activ contingent este un activ potenţial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanţului şi a căror existenţă va fi confirmată numai prin apariţia sau neapariţia unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entităţii.

Exemplu: un drept de creanţă ce poate rezulta dintr-un litigiu în instanţă (de exemplu, o despăgubire), în care este implicată entitatea şi al cărui rezultat este incert.

Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neaşteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice în entitate. Activele contingente nu trebuie recunoscute în conturile bilanţiere. Acestea trebuie prezentate în notele explicative în cazul în care este probabilă apariţia unor intrări de beneficii economice. Activele contingente nu

Scanned with OKEN Scanner

sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece ele nu sunt certe, iar recunoaşterea lor ar putea determina un venit care să nu se realizeze niciodată. În cazul în care realizarea unui venit este sigură, activul aferent nu este un activ contingent şi trebuie procedat la recunoaşterea lui în bilanț.

Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite. Astfel, dacă intrarea de beneficii economice devine certă, activul şi venitul corespunzător vor fi recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care au survenit modificările. În schimb, dacă este doar probabilă o creştere a beneficiilor economice, entitatea va prezenta în notele explicative activul contingent.

O datorie contingentă este:

- o obligație potențială, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului şi a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității; sau
- o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului, dar care nu este recunoscută deoarece:

- nu este sigur că vor fi necesare ieşiri de resurse pentru stingerea acestei datorii; sau
- valoarea datoriei nu poate fi evaluată suficient de credibil.

O entitate nu va recunoaşte în bilanț o datorie contingentă, aceasta fiind prezentată în notele explicative. În situația în care o entitate are o obligație angajată în comun cu alte părți, partea asumată de celelalte părți este prezentată ca o datorie contingentă.

Scanned with OKEN Scanner

Datoriile contingente sunt continuu evaluate pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieşire de resurse care încorporează beneficiile economice. Dacă se consideră că este necesară ieşirea de resurse, generată de un element considerat anterior datorie contingentă, se va recunoaşte, după caz, o datorie sau un provizion în situaţiile financiare aferente perioadei în care a intervenit modificarea încadrării evenimentului, cu excepţia cazurilor în care nu poate fi efectuată nicio estimare credibilă.

Datoriile contingente se disting de provizioane prin faptul că:

- provizioanele sunt recunoscute ca datorii (presupunând că pot fi realizate estimări corecte), deoarece constituie obligaţii curente la data bilanţului şi este probabil că vor fi necesare ieşiri de resurse pentru stingerea obligaţiilor; şi
- datoriile contingente nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt:

- obligaţii posibile, dar pentru care trebuie să se confirme dacă entitatea are o obligaţie curentă care poate genera o ieşire de resurse; sau
- obligaţii curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaştere în bilanţ (deoarece fie nu este probabil să fie necesară o reducere a resurselor entităţii pentru stingerea obligaţiei, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de credibilă a valorii obligaţiei).

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

În cursul anului 2014, o societate garantează un împrumut luat de una din filialele sale în sumă de 1.000.000 lei. Conform contractului de creditare încheiat cu banca, societatea este solidară cu filiala beneficiară a împrumutului la plata ratelor rămase de rambursat (credit şi dobânda aferentă perioadei), în consecinţă, devine efectiv obligată la plată, dacă beneficiarul creditului nu îşi achită trei rate consecutive.

La sfârşitul exerciţiului financiar 2014, societatea trebuie să aprecieze oportunitatea recunoaşterii în bilanţ a datoriei aferente garantării creditului primit de filiala sa, prin evaluarea măsurii în care garantarea acestui împrumut va genera ieşiri de resurse.

Pe baza analizelor efectuate, societatea constată următoarele:

- până în prezent, beneficiarul împrumutului şi-a onorat toate obligaţiile de plată către bancă, neînregistrând întârzieri sau restanţe la plată;

- din informaţiile prezentate în situaţiile financiare ale beneficiarului împrumutului rezultă că din suma împrumutată (1.000.000) mai are o datorie faţă de bancă în sumă de 780.000 lei, la care se adaugă dobânda calculată pe toată perioada creditului conform contractului în sumă de 650.000 lei;

- în urma analizei principalilor indicatori din situaţiile financiare ale beneficiarului împrumutului, rezultă că acesta prezintă capacitate de rambursare şi pentru perioadele următoare.

Scanned with OKEN Scanner

Prin urmare, societatea va prezenta datoria în sumă de 1.430.000 lei (780.000 + 650.000) reprezentând principal şi dobânda aferentă, în contul extrabilanţier 8011 "Giruri şi garanţii acordate", iar prezentarea se va face în notele la situaţiile financiare, ca o datorie contingentă.

2.8. Contabilitatea provizioanelor

Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită şi care la data bilanţului este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce priveşte valoarea sau data la care vor apărea. Pentru stabilirea existenţei unei obligaţii curente la data bilanţului, trebuie luate în considerare toate informaţiile disponibile.

La data bilanţului, valoarea unui provizion reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor probabile sau, în cazul unei obligaţii, a sumei necesare pentru stingerea acesteia.

Ca urmare, provizioanele nu pot depăşi din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligaţiei curente la data bilanţului.

Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile şi cheltuielile estimate şi nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare deoarece aceste pierderi viitoare nu corespund definiţiei unei datorii şi nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere a provizioanelor.

Previzionarea unor pierderi viitoare din exploatare indică faptul că anumite active de exploatare ar putea fi depreciate. Ca urmare, entitatea testează aceste active pentru depreciere.

Scanned with OKEN Scanner

Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă şi va fi recunoscut numai în momentul în care:

- o entitate are o obligaţie curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieşire de resurse să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă; şi
- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligaţiei.

Dacă aceste condiţii nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.

O obligaţie curentă este o obligaţie:

- legală. O obligaţie legală este obligaţia care rezultă:
  - dintr-un contract (în mod explicit sau implicit);
  - din legislaţie sau din alt efect al legii;
- implicită. O obligaţie implicită (de exemplu, obligaţia prin care o entitate se angajează să efectueze plăţi compensatorii personalului disponibilizat) este obligaţia care rezultă din acţiunile unei entităţi în cazul în care:
  - prin stabilirea unei practici anterioare, prin politica scrisă a firmei sau dintr-o declaraţie suficient de specifică, entitatea a indicat partenerilor săi că îşi asumă anumite responsabilităţi; şi
  - ca rezultat, entitatea a indus partenerilor ideea că îşi va onora acele responsabilităţi.

Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei. Spre deosebire de acestea:

- datoriile din credite comerciale constituie obligaţii de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori şi care au fost facturate sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii; şi

Scanned with OKEN Scanner

➢ cheltuielile angajate sunt obligaţiile de plată pentru bunuri şi servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu s-a convenit oficial asupra plăţii lor cu furnizorul, inclusiv salariile datorate angajaţilor (de exemplu, sumele aferente concediului plătit). Deşi uneori este necesară o estimare a valorii sau exigibilităţii acestor datorii, elementul de incertitudine este - în general - mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

Angajamentele entităţilor sunt prezentate, de regulă, ca parte a datoriilor rezultate din credite comerciale sau din alte activităţi, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

Se recunosc provizioane doar pentru acele obligaţii generate de evenimente anterioare care sunt independente de acţiunile viitoare ale entităţii (de exemplu, modul de desfăşurare a activităţii în viitor).

Exemple:
- amenzile;
- costurile de eliminare a efectelor negative, produse mediului, pedepsite de lege, ambele generând ieşiri de resurse care încorporează beneficii economice, indiferent de acţiunile viitoare ale entităţii.

Similar, o entitate recunoaşte un provizion pentru costurile de închidere a unei instalaţii petroliere, cu condiţia ca respectiva entitate să remedieze daunele produse deja.

Dacă o entitate poate intenţiona sau poate avea nevoie, datorită presiunilor de ordin comercial sau cerinţelor de ordin legal, să efectueze cheltuieli pentru a putea acţiona într-un anumit mod (de exemplu, prin instalarea de echipamente care să elimine poluarea), ea poate evita cheltuielile viitoare prin diverse acţiuni, de exemplu, prin modificarea procedeului de fabricaţie.

Scanned with OKEN Scanner

Ca urmare, entitatea nu are o obligaţie curentă aferentă acelei cheltuieli viitoare şi, deci, nu va recunoaşte niciun provizion.

Categorii de provizioane

Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

- litigii, amenzi şi penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;
- dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea;
- acţiunile de restructurare;
- pensii şi obligaţii similare;
- impozite;
- terminarea contractului de muncă;
- prime ce urmează a se acorda personalului în funcţie de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;
- provizioane pentru contracte cu titlu oneros;
- alte provizioane.

Contabilitatea provizioanelor se ţine pe feluri, în funcţie de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Tratamentul provizioanelor pentru dezafectarea imobilizărilor corporale este prevăzut la capitolul „Imobilizări corporale".

Provizioane pentru restructurare

Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situaţii:

- vânzarea sau încetarea activităţii unei părţi a afacerii;
- închiderea unor sedii ale entităţii;

Scanned with OKEN Scanner

- modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;
- reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura şi scopul activităţilor entităţii.

În cazul în care restructurarea este la nivelul grupului, provizionul pentru restructurare se recunoaşte atât în situaţiile financiare anuale individuale ale entităţii din grup afectate de restructurare, cât şi în cele consolidate.

Provizioanele de restructurare, în cazul unei obligaţii legale, se constituie cu respectarea condiţiilor generale de recunoaştere a provizioanelor şi a prevederilor legale.

O entitate are o obligaţie implicită care determină constituirea unui provizion pentru restructurare atunci când sunt îndeplinite condiţiile generale de recunoaştere a provizioanelor şi entitatea:

- dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care să stipuleze cel puţin:
  - activitatea sau partea de activitate la care se referă;
  - principalele locaţii afectate de planul de restructurare;
  - numărul aproximativ de angajaţi care vor primi compensaţii pentru încetarea activităţii, distribuţia şi posturile acestora;
  - cheltuielile implicate; şi
  - data de la care se va implementa planul de restructurare; şi
- a provocat celor afectaţi o aşteptare că va realiza restructurarea prin începerea implementării acelui plan sau prin anunţarea principalelor sale caracteristici celor afectaţi de acesta.

În cazul în care o entitate începe un plan de restructurare sau anunţă principalele sale caracteristici celor afectaţi numai după data bilanţului, dacă restructurarea este semnificativă şi neprezentarea ar putea influenţa deciziile economice ale

Scanned with OKEN Scanner

utilizatorilor luate pe baza situaţiilor financiare, este necesară prezentarea de informaţii în acest sens.

Un provizion aferent restructurării **va include** costurile directe generate de restructurare, şi anume cele care:

- sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare; şi
- nu sunt legate de desfăşurarea continuă a activităţii entităţii,

şi nu va include costuri precum cele legate de:

- recalificarea sau mutarea personalului permanent;
- marketing; sau
- investiţiile în noi sisteme şi reţele de distribuţie.

Aceste cheltuieli referitoare la administrarea viitoare a activităţii nu reprezintă datorii de restructurare la data bilanţului.

Exemplu:

Datorită lipsei de cerere pentru anumite produse ale unei societăţi, în exerciţiul financiar 2014, consiliul de administraţie decide să renunţe la partea de afacere pentru care nu mai există cerere pe piaţă şi să-şi reorienteze activitatea către producerea de alte produse.

Pentru aceata se stabileşte şi se aprobă un plan de restructurare, după cum urmează:

- indemnizaţii pentru concedierea unei părţi din salariaţi - 250.000 lei;

- cheltuieli cu achiziţia de mijloace fixe noi necesare producerii noilor produse - 65.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli cu instruirea personalului - 25.000 lei;

- cheltuieli de publicitate - 20.000 lei.

Restructurarea este adusă la cunoştinţă salariaţilor şi terţilor la sfârşitul exerciţiului financiar 2014. În exerciţiul financiar 2015 începe procedura de restructurare.

La 31.12.2014 nu există condiţie de recunoaştere a provizionului de restructurare deoarece:

- nu există o obligaţie prezentă, ca rezultat al unui eveniment trecut. Comunicarea deciziei de restructurare nu a fost adusă la cunoştinţă salariaţilor. Prin urmare nu constituie o obligaţie implicită, deoarece nu induce nici salariaţilor, nici terţilor aşteptarea că procesul de restructurare va fi implementat.

Atenţie!

Deşi nu sunt îndeplinite condiţiile de recunoaştere a unui provizion de restructurare, costurile privind restructurarea vor fi recunoscute ca şi datorii contingente, în conturi de clasa 8, conturi în afara bilanţului, mai precis contul 808 „Datorii contingente". De asemenea, aceste datorii vor fi menţionate în notele explicative ale situaţiilor financiare ale anului 2014.

La 31.12.2015 există condiţiile de recunoaştere a provizionului de restructurare deoarece:

- există o obligaţie prezentă, ca rezultat al unui eveniment trecut. Comunicarea deciziei de restructurare către salariaţi constituie o obligaţie implicită deoarece induce aşteptarea că procesul de restructurare va fi implementat. Mai mult, decizia este luată la nivelul conducerii executive a entităţii;

- este probabilă ieşirea de resurse generatoare de beneficii economice viitoare. Vor fi generate cheltuieli directe legate de restructurare;

- se poate constitui un provizion pentru cea mai bună estimare.

Scanned with OKEN Scanner

Atenție!

La estimarea provizionului de restructurare nu trebuie cuprinse elemente, cum ar fi:

- recalificarea şi mutarea personalului care este afectat de restructurare. Acestea constituie o cheltuială a exercițiului, recunoscută ca atare în contul de profit şi pierdere;

- cheltuieli de promovare a produselor. Acestea reprezintă o cheltuială de marketing ce nu trebuie recunoscută în cadrul provizionului, ci în contul de profit şi pierdere;

- investițiile în noile sisteme tehnologice. Acestea nu se recunosc în costul provizionului, întrucât vor genera beneficii economice viitoare prin utilizarea viitoare, prin generarea de noi produse.

Prin urmare, provizionul va fi constituit la nivelul cheltuielilor estimate ce reprezintă indemnizația pentru concediere, în sumă de 250.000 lei.

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	*1514 Provizioane pentru restructurare*	*250.000 lei*

Anul următor, la 31.12.2016, întrucât se efectuează cheltuielile cu restructurarea, se anulează provizionul constituit.

Înregistrări efectuate în anul 2016:

- înregistrarea indemnizațiilor aferente concedierii salariaților:

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	*421 Personal salarii datorate*	*250.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- plata indemnizaţiilor aferente concedierii:

421 Personal salarii datorate	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*250.000 lei*

- înregistrarea achiziţiei de mijloace fixe:

2131 Echipamente tehnologice	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*65.000 lei*

- înregistrarea cheltuielilor pentru recalificarea personalului:

628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	=	*401 Furnizori*	*25.000 lei*

- înregistrarea cheltuielilor de publicitate:

623 Cheltuieli de reclamă şi publicitate	=	*401 Furnizori*	*20.000 lei*

Ca urmare a efectuării cheltuielilor pentru care s-a constituit provizion, în acest an se procedează la anularea provizionului constituit în perioada anterioară, în valoare de 250.000 lei, astfel:

1514 Provizioane pentru restructurare	=	*7812 Venituri din provizioane*	*250.000 lei*

Provizioane pentru pensii

Provizioanele pentru pensii se referă la sumele ce vor fi plătite de entitate după ce angajaţii au părăsit entitatea. Acestea se constituie atunci când entitatea are prevăzută prin actul constitutiv sau contractul de muncă obligaţia achitării unor sume cu titlu de pensie, după ce angajaţii au părăsit entitatea. La constituirea acestor provizioane se vor avea în vedere şi prevederile legislaţiei în vigoare.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabileşte, de regulă, de către specialişti în domeniu. La determinarea lor se ţine seama de vârsta, vechimea în muncă şi rotaţia personalului în cadrul entităţii. Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămase până la pensie.

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1515 Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare

Provizioane pentru impozite

Provizioanele pentru impozite se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condiţiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie în relaţia cu statul.

Aceste provizioane se constituie, de exemplu pentru:

- diferenţe de impozite rezultate din operaţiuni de control nefinalizate;
- impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanţă;
- rezerve din facilităţi fiscale sau alte rezerve pentru care în legislaţia fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora;
- alte situaţii care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.

Exemplu:

O societate deţine o clădire în care desfăşoară activităţi de învăţământ gimnazial şi liceal. În vederea diversificării activităţii axate pe activităţi de învăţământ, Consiliul de Administraţie al societăţii a hotărât extinderea sferei educaţionale şi la nivel universitar prin asocierea în partici-

Scanned with OKEN Scanner

paţie cu o Fundaţie care desfăşoară activităţi de învăţământ universitar autorizat. În cadrul acestui contract de asociere, societatea pune la dispoziţie clădirea, iar Fundaţia asigură personal de specialitate, Know – how şi alte mijloace logistice necesare desfăşurării activităţii de învăţământ superior.

În acest fel în cadrul asociaţiei fără personalitate juridică se vor desfăşura atât activităţi de învăţământ preuniversitar cât şi activităţi de învăţământ universitar.

În conformitate cu dispoziţiile art. 250 alin. (1) pct. 4 din Codul fiscal: "Art. 250. - (1) Clădirile pentru care nu se datorează impozit, prin efectul legii, sunt, după cum urmează:(...)

4. clădirile care constituie patrimoniul unităţilor şi instituţiilor de învăţământ de stat, confesional sau particular, autorizate să funcţioneze provizoriu ori acreditate, cu excepţia încăperilor care sunt folosite pentru activităţi economice".

Urmare a acestor prevederi, societatea a solicitat Direcţiei de venituri Buget Local aplicarea facilităţilor legale având în vedere că în clădire se desfăşoară doar activităţi de învăţământ acreditate/autorizate conform Legii nr. 1/2011 a educaţiei naţionale.

Răspunsul Direcţiei de Venituri Buget Local a fost negativ, în sensul că nu doreşte să recunoască scutirea de impozit pentru clădirea în care se desfăşoară activităţi de învăţământ, considerând contractul de asociere în participaţie ca o închiriere, în consecinţă consideră că se desfăşoară activităţi economice.

Astfel, Direcţia de Venituri Buget Local emite decizia de impunere pentru impozitul pe clădiri datorat, în valoare de 750.000 lei.

Socitatea nu achită impozitul respectiv şi acţionează în judecată Primăria.

Scanned with OKEN Scanner

Până la soluționarea litigiului societatea va înregistra în contabilitate un provizion pentru impozite astfel:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	*1516 Provizioane pentru impozite*	*750.000 lei*

Provizioane pentru terminarea contractului de muncă

Provizioanele pentru terminarea contractului de muncă se constituie pentru obligațiile asumate de entitate în relație cu angajații, pentru terminarea contractului de muncă de exemplu, obligații rezultate din contractul colectiv de muncă, de a plăti o sumă în corelare cu numărul de ani lucrați în entitate. Aceste provizioane se recunosc atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp.

Provizioane în legătură cu acorduri de concesiune

Operatorul unui acord de concesiune are obligația de a recunoaşte drept provizion:

- cheltuielile cu întreținerea infrastructurii la un anumit nivel de utilizare;
- cheltuielile cu aducerea infrastructurii într-o anumită stare, înainte de a fi predată concedentului la sfârşitul acordului de serviciu.

Provizionul trebuie evaluat la cea mai bună estimare a cheltuielii care ar fi necesară pentru a deconta obligația contractuala la data bilanțului.

Provizioane pentru contracte cu titlu oneros

Dacă o entitate are un contract cu titlu oneros, obligația contractuală actuală prevăzută în contract trebuie recunoscută şi evaluată ca provizion.

Un contract cu titlu oneros reprezintă un contract în care costurile inevitabile aferente îndeplinirii obligațiilor contractuale depăşesc beneficiile economice preconizate a

Scanned with OKEN Scanner

fi obţinute din contractul în cauză. Costurile inevitabile ale unui contract reflectă costul net de ieşire din contract, adică valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului şi eventualele compensaţii sau penalităţi generate de neîndeplinirea contractului.

Înainte de a constitui un provizion separat pentru un contract cu titlu oneros, o entitate recunoaşte orice pierdere din deprecierea activelor alocate contractului în cauză.

Alte provizioane

În categoria altor provizioane se includ provizioane constituite pentru:

- alte beneficii pe care entitatea urmează să le plătească angajaţilor sau persoanelor dependente de aceştia, care nu sunt legate de restructurare, pensii, impozite sau terminarea contractului de muncă;
- cheltuielile legate de protecţia mediului înconjurător pentru: protejarea aerului; gestiunea apelor uzate; gestiunea deşeurilor, protejarea solului, a apelor subterane şi a apelor de suprafaţă; protejarea biodiversităţii şi a peisajului; alte activităţi de protejare a mediului înconjurător;
- obligaţii asumate în comun cu o terţă parte etc.

Provizioanele incluse la „Alte provizioane" trebuie descrise în notele explicative, dacă acestea sunt semnificative.

Exemplu:

La sfârşit de an o societate comercială are înregistrat în contul 267 "Garanţii acordate clienţilor" suma de 30.000 lei. Având în vedere că:

- entitatea are o obligaţie curentă generată de un eveniment anterior, pentru că este posibil ca produsele pentru care ea a acordat garanţie să se degradeze;

Scanned with OKEN Scanner

- este probabil ca o ieşire de resurse să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă pentru că va trebui să repare produsele degradate; şi

- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligaţiei, respectiv suma înregistrată deja în contul 267, societatea va înregistra la sfârşitul anului un provizion pentru acoperirea garanţiilor acordate clienţilor în valoare de 30.000 lei:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	*1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor*	*30.000 lei*

Evaluarea provizioanelor

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanţului a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii datoriei curente este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod raţional, pentru stingerea obligaţiei la data bilanţului sau pentru transferarea acesteia unei terţe părţi la acel moment.

Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligaţiei. În acest caz, actualizarea provizioanelor se face întrucât, datorită valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor ieşiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilanţului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieşiri de resurse de aceeaşi valoare, dar care apar mai târziu.

Cheltuielile cu actualizarea provizioanelor reprezintă cheltuieli financiare (cont 6861 „Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor"). Actualizarea se efectuează de către persoane specializate, la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar pentru care se impune o asemenea actualizare. Rata de actualizare utiliza-

Scanned with OKEN Scanner

tă trebuie să reflecte evaluările curente pe piaţă ale valorii - timp a banilor şi ale riscurilor specifice datoriei.

Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanţ şi ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care pentru stingerea unei obligaţii nu mai este probabilă o ieşire de resurse, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri.

Provizioanele vor fi utilizate numai pentru scopul pentru care au fost iniţial recunoscute. Prin urmare, numai cheltuielile aferente provizionului iniţial pot fi acoperite din provizion. Acoperirea unor cheltuieli dintr-un provizion care a fost recunoscut iniţial pentru alt scop ar ascunde impactul a două evenimente diferite. Provizioanele se evaluează înaintea determinării impozitului pe profit, tratamentul fiscal al acestora fiind cel prevăzut de legislaţia fiscală.

Rambursări în legătură cu provizioanele

Câştigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu trebuie luate în considerare în evaluarea unui provizion, chiar dacă cedarea preconizată este strâns legată de evenimentul care generează constituirea provizionului.

Entitatea recunoaşte câştigurile din cedările preconizate de active în conformitate cu prevederile de la capitolul „Imobilizări corporale".

În cazul în care preconizează că o terţă parte îi va rambursa, integral sau parţial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion, o entitate trebuie să recunoască rambursarea dacă şi numai dacă există dovezi clare că va primi rambursarea în cazul în care îşi onorează obligaţia.

Rambursarea trebuie tratată ca un activ separat. Suma recunoscută ca rambursare nu trebuie să depăşească valoarea provizionului.

Scanned with OKEN Scanner

Uneori, o entitate poate solicita unei alte părți să plătească, integral sau parțial, cheltuielile impuse pentru decontarea unui provizion (de exemplu, în temeiul unor contracte de asigurare, al unor clauze de despăgubire sau al unor garanții oferite de furnizori). Cealaltă parte poate fie să ramburseze sumele plătite de entitate, fie să plătească direct sumele în cauză.

În majoritatea situațiilor, entitatea va rămâne responsabilă pentru toată suma în cauză, astfel încât, în cazul în care cealaltă parte nu plăteşte din orice motiv, entitatea este cea care trebuie să plătească întreaga sumă. În astfel de situații, entitatea recunoaşte un provizion pentru întreaga valoare a datoriei şi un activ separat pentru rambursarea preconizată, în momentul în care are dovezi că va primi suma în cauză dacă îşi onorează obligația.

În anumite situații, dacă terța parte nu efectuează plata, entitatea nu va fi răspunzătoare pentru sumele în cauză. În astfel de cazuri, entitatea nu este răspunzătoare pentru costurile în cauză şi acestea nu sunt incluse în provizion.

2.9. Contabilitatea subvențiilor

În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor şi subvențiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale şi alte instituții similare naționale şi internaționale.

Subvențiile guvernamentale sunt uneori denumite în alte moduri, cum ar fi: subsidii, alocații, prime sau transferuri.

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale. O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenția şi activul sunt contabilizate la valoarea justă;

Scanned with OKEN Scanner

- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii;
- alte sume primite cu caracter de subvenţii.

Subvenţiile aferente activelor reprezintă subvenţii pentru acordarea cărora principala condiţie este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziţioneze active imobilizate.

În conturile de subvenţii pentru investiţii se contabilizează şi donaţiile pentru investiţii, precum şi plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale şi necorporale.

Subvenţiile aferente veniturilor cuprind toate subvenţiile, altele decât cele pentru active.

Subvenţiile guvernamentale, inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranţă că:

- entitatea va respecta condiţiile impuse de acordarea lor; şi
- subvenţiile vor fi primite.

Doar primirea unei subvenţii nu furnizează ea însăşi dovezi concludente că toate condiţiile ataşate acordării subvenţiei au fost sau vor fi îndeplinite. Recunoaşterea veniturilor din subvenţii se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor.

Contabilitatea proiectelor finanţate din subvenţii se ţine distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanţare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situaţii financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.

Pentru asigurarea corelării cheltuielilor finanţate din subvenţii cu veniturile aferente se procedează astfel:

- din punctul de vedere al contului de profit şi pierdere:

- în cursul fiecărei luni se evidenţiază cheltuielile după natura lor;

Scanned with OKEN Scanner

- la sfârşitul lunii se evidenţiază la venituri subvenţiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;

• din punctul de vedere al bilanţului:

- creanţa din subvenţii se recunoaşte în corespondenţă cu veniturile din subvenţii, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenţii, sau pe seama veniturilor amânate, dacă aceste cheltuieli nu au fost efectuate încă;

- periodic, odată cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc şi se aprobă sumele cuvenite, se procedează la regularizarea sumelor înregistrate drept creanţă din subvenţii.

Subvenţiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenţii urmează să le compenseze.

În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenţii aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvenţiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.

În cele mai multe situaţii, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaşte cheltuielile legate de o subvenţie guvernamentală sunt uşor identificabile. Astfel, subvenţiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeaşi perioadă ca şi cheltuiala aferentă. În mod similar, subvenţiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit şi pierdere pe parcursul perioadelor şi în proporţia în care amortizarea acelor active este recunoscută.

În cazul subvenţiilor a căror acordare este legată de activitatea de producţie sau prestări de servicii, recunoaşterea acestora pe seama veniturilor se efectuează concomitent cu recunoaşterea cheltuielilor a căror contravaloare urmează a fi acoperită din aceste subvenţii.

Scanned with OKEN Scanner

O subvenţie guvernamentală care urmează a fi primită drept compensaţie pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entităţii, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit şi pierdere în perioada în care devine creanţă.

În anumite circumstanţe, o subvenţie guvernamentală poate fi acordată în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entităţi. Astfel de subvenţii pot fi limitate la o anumită entitate şi pot să nu fie disponibile unei categorii întregi de beneficiari. În acest caz, recunoaşterea subvenţiei în contul de profit şi pierdere are loc în perioada în care entitatea îndeplineşte condiţiile pentru primirea subvenţiei.

Entitatea prezintă în notele explicative informaţii referitoare la subvenţiile primite, destinaţia acestora şi elementele care justifică îndeplinirea condiţiilor necesare pentru acordarea subvenţiilor.

Subvenţiile legate de terenuri pot impune, prin contractele încheiate, îndeplinirea anumitor obligaţii. În acest caz, subvenţiile se recunosc drept venituri pe parcursul perioadelor în care sunt suportate costurile îndeplinirii respective-lor obligaţii.

De exemplu, o subvenţie pentru teren poate fi condiţionată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv. În acest caz, subvenţia se recunoaşte în contul de profit şi pierdere pe parcursul duratei de viaţă a clădirii.

Subvenţiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital şi rezerve deoarece acestea reprezintă sume acordate sub rezerva îndeplinirii anumitor condiţii de către societate.

Subvenţiile pentru active, inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenţii pentru investiţii şi se recunosc în bilanţ ca venit amânat (contul 475 „Subvenţii pentru investiţii").

Scanned with OKEN Scanner

Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit şi pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

Veniturile din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete se prezintă în contul de profit şi pierdere ca parte a cifrei de afaceri nete, iar celelalte venituri din subvenţii se prezintă în contul de profit şi pierdere ca o corecţie a cheltuielilor pentru care au fost acordate sau ca elemente de venituri, potrivit structurii prevăzute în acest sens.

În cazul terenurilor şi clădirilor pentru care s-au primit subvenţii şi au făcut obiectul unei cedări parţiale, la scoaterea din evidenţă a acestora subvenţia aferentă părţii cedate se transferă la venituri, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidenţă.

Restituirea unei subvenţii referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

Restituirea unei subvenţii aferente veniturilor se efectuează prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor.

În măsura în care suma rambursată depăşeşte venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaşte imediat ca o cheltuială.

O entitate prezintă în notele explicative informaţii privind condiţiile care nu au fost îndeplinite în legătură cu subvenţiile guvernamentale şi obligaţiile ce derivă din neîndeplinirea acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Vom prezenta mai jos o scurtă descriere a modului în care se realizează evidenţa contabilă distinctă a unui proiect finanţat din fonduri europene, în cazul unei societăţi comerciale plătitoare de TVA. În vederea realizării evidenţei contabile distincte privind proiectul este obligatoriu să se ţină evidenţa contabilă pe conturi analitice distincte şi să se întocmească balanţa pe conturi analitice, plecând de la bugetul proiectului.

Operaţiunile contabile legate de Activităţile Beneficiarului sunt, fără a se limita la:

1. Înregistrarea facturii primite de la furnizor

2. Înregistrarea plăţii facturii către furnizor

3. Înregistrarea salariilor personalului care lucrează în proiect

4. Înregistrarea plăţii salariilor către personalul implicat în proiect

5. Recunoaşterea activelor generate în cadrul proiectului

6. Corecţii financiare la nivel de contractori

7. Încasarea sumelor din corecţii financiare de către contractori

8. Corecţii financiare la nivel de proiect

9. Plata sumelor aferente corecţiilor financiare

10. Înregistrarea cererii de prefinanţare

11. Înregistrarea primirii sumelor din prefinanţare

12. Înregistrarea cererii de rambursare

13. Înregistrarea sumelor primite cu titlu de rambursare de la AM

14. Înregistrarea corecţiilor financiare primite de la AM/OI

Scanned with OKEN Scanner

15. Înregistrarea veniturilor generate de proiect (dacă e cazul)

16. Înregistrarea operaţiunilor legate de decontarea între parteneri.

Model plan de conturi proiect:

- *208.POS DRU N „Alte imobilizări necorporale": se utilizează pentru evidenţa altor imobilizări necorporale achiziţionate (de exemplu, licenţă sistem de operare, licenţă antivirus, licenţă Office, licenţă sistem de operare server, licenţă antivirus server);*
- *2131.POS DRU N „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)": se utilizează pentru evidenţa tuturor echipamentelor tehnologice achiziţionate pentru realizarea proiectului (de exemplu, server, laptop-uri);*
- *214.POS DRU N „Mobilier, aparatură birotică, alte imobilizări": se utilizează pentru evidenţa aparaturii birotice achiziţionate în cadrul proiectului (de exemplu, imprimantă, multifuncţional, switch, rack);*
- *2808.POS DRU N „Amortizarea altor imobilizări necorporale": se utilizează pentru înregistrarea amortizării altor imobilizări necorporale (de exemplu: licenţe de programe informatice) achiziţionate în cadrul proiectului;*
- *2813.POS DRU N „Amortizarea echipamentelor tehnologice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor": se utilizează pentru înregistrarea amortizării echipamentelor (de exemplu: server, laptop-uri) achiziţionate în cadrul proiectului;*
- *2814.POS DRU N „Amortizarea altor imobilizări corporale": se utilizează pentru înregistrarea amortizării altor imobilizări corporale (de exemplu: imprimantă, multifuncţional, switch, rack) achiziţionate în cadrul proiectului;*

Scanned with OKEN Scanner

- *3028.POS DRU N „Alte materiale consumabile": se utilizează pentru evidenţa altor materiale consumabile achiziţionate în cadrul proiectului (de exemplu: conector RJ45, priză simplă îngropată, cablu de reţea);*
- *303.POS DRU N „Obiecte de inventar": se utilizează pentru evidenţa obiectelor de inventar achiziţionate în cadrul proiectului (de exemplu, UPS, monitor, web-cam, router);*
- *401.Denumire furnizor POS DRU N „Furnizori": se utilizează pentru evidenţa furnizorilor de bunuri, lucrări şi servicii prevăzute în cadrul proiectului. Furnizorii se vor dezvolta în analitic după denumire;*
- *404.Denumire furnizor POS DRU N „Furnizori de imobilizări": se utilizează pentru evidenţa furnizorilor de imobilizări prevăzute în cadrul proiectului. Furnizorii se vor dezvolta în analitic după denumire;*
- *445.POS DRU N „Subvenţii de încasat": se utilizează pentru a evidenţia creanţa faţă de minister;*
- *458.POS DRU N „Decontări din operaţii în participaţie": se utilizează pentru evidenţa decontărilor din operaţii în participaţie, respectiv a decontării cheltuielilor şi veniturilor realizate din operaţii în participaţie, precum şi a sumelor virate între coparticipanţi.*
- *471.POS DRU N „Cheltuieli în avans": se utilizează pentru evidenţa cheltuielilor angajate ce vor fi eşalonate pe o perioadă mai mare de o lună (de exemplu, semnătură electronică valabilă 1 an, servicii internet broadband plătite în avans pe o perioadă de un an);*
- *472.POS DRU N „Venituri înregistrate în avans" se utilizează pentru evidenţa veniturilor înregistrate în avans (subvenţii din exploatare);*
- *5121.POS DRU N „Conturi curente la bănci": se utilizează pentru evidenţa tuturor operaţiunilor de plăţi efectuate pentru realizarea proiectului şi încasările din rambursarea fondurilor;*

Scanned with OKEN Scanner

- *6028.POS DRU N „Cheltuieli cu alte materiale consumabile": se utilizează pentru evidenţa materialelor consumabile date în consum;*
- *603.POS DRU N „Cheltuieli cu obiectele de inventar": se utilizează pentru a evidenţia darea în consum a obiectelor de inventar achiziţionate în cadrul proiectului;*
- *628.POS DRU N „Alte cheltuieli cu serviciile de la terţi": se utilizează pentru evidenţa cheltuielilor cu serviciile primite de la terţi în cadrul contractului (de exemplu: servicii internet broadband, servicii de cablare structurată);*
- *641 salarii;*
- *681.POS DRU N „Cheltuieli cu amortizarea": se utilizează pentru înregistrarea amortizării aferente imobilizărilor achiziţionate în cadrul proiectului;*
- *475.POS DRU N „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii": se utilizează pentru înregistrarea subvenţiei primite pentru imobilizări;*
- *7411.POS DRU N „Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri în avans": se utilizează pentru înregistrarea subvenţiilor aferente materialelor, obiectelor de inventar şi altor cheltuieli;*
- *7584.POS DRU N „Venituri din subvenţii pentru investiţii": se utilizează pentru înregistrarea subvenţiilor aferente echipamentelor virate la venituri.*

De asemenea, conturile de disponibilităţi vor trebui detaliate astfel:

- *5121.POS DRU N.01.PREFINANŢARE;*
- *5121.POS DRU N.02.RAMBURSARE;*
- *5121.POS DRU N.03.CONT PROPRIU;*
- *5121.POS DRU N.04.PREFINANŢARE GENERALĂ;*
- *5121.POS DRU N.05.RAMBURSARE GENERALĂ;*

Scanned with OKEN Scanner

1. *Recunoaşterea creanţei la semnarea contractului*

445.POS DRU N	=	% 475.POS DRU N 472.POS DRU N 458 Partener

2. *Înregistrarea prefinanţării primite*

5121.POS DRU N.04. PREFINANȚARE GENERALĂ	=	462.POS DRU N

3. *Virare prefinanţare proprie*

581 Viramente interne	=	5121.POS DRU N.04. PREFINANȚARE GENERALĂ

5121.POS DRU N.01. PREFINANȚARE	=	581 Viramente interne

4. *Virare prefinanţare partener*

461.PARTENER. POS DRU N	=	5121.POS DRU N.04. PREFINANȚARE GENERALĂ

5. *Acordarea de avansuri furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii (acordate din fonduri proprii)*

% 409 (232, 234).POS DRU N 4426.POS DRU N	=	401.POS DRU N

Decontare avans (acordate din fonduri proprii)

401.POS DRU N	=	5121.POS DRU N.03.CONT PROPRIU

Scanned with OKEN Scanner

6. *Înregistrare avansuri bunuri achiziţionate în leasing financiar*

% 232.POS DRU N 4426.POS DRU N	=	404.POS DRU N

7. *Plată furnizor*

404.POS DRU N	=	5121.POS DRU N

8. *Recepţie bunuri achiziţionate în leasing financiar*

21 x .POS DRU N	=	167.POS DRU N

9. *Compensare avans*

21x .POS DRU N	=	232.POS DRU N

10. *Înregistrare rata leasing*

% 167.POS DRU N 666 Dobânzi 665 Dif.de curs 628 Alte chelt. 4426.POS DRU N	=	404.POS DRU N

11. *Plată furnizor*

404.POS DRU N	=	5121.POS DRU N

Scanned with OKEN Scanner

12. *Achiziţia de imobilizări corporale*

% 2xx.POS DRU N 4426.POS DRU N	=	404.Denumire furnizor POS DRU N

13. *Achiziţia de stocuri*

% 3xx.POS DRU N 4426.POS DRU N	=	401.Denumire furnizor POS DRU N

14. *Înregistrare cheltuieli în avans*

% 471.POS DRU N 4426.POS DRU N	=	401.Denumire furnizor POS DRU N

15. *Înregistrare cheltuieli diverse*

% 6xx.POS DRU N 4426. POS DRU N	=	401.Denumire furnizor POS DRU N

16. *Înregistrarea salariilor*

641.POS DRU N	=	421.POS DRU N

17. *Înregistrarea reţinerilor salariale*

421.POS DRU N	=	% 4312.POS DRU N 4314.POS DRU N 4372.POS DRU N 444.POS DRU N

Scanned with OKEN Scanner

18. Înregistrarea taxelor aferente salariilor

CAS 6451.POS DRU N	=	*4311.POS DRU N*
CASS 6453.POS DRU N	=	*4313.POS DRU N*
FS 6452.POS DRU N	=	*4371.POS DRU N*
Fond garantare 6458.1 POS DRU N	=	*4381.1.POS DRU N*
FNUASS 6458.2 POS DRU N	=	*4381.2 POS DRU N*
Accidente de muncă şi boli profesionale 6458.3 POS DRU N	=	*4381.3 POS DRU N*
Comision ITM 635.1 POS DRU N	=	*447.1 POS DRU N*
Fond persoane cu handicap 635.2 POS DRU N	=	*447.2 POS DRU N*

19. Decontarea avansurilor acordate, la primirea bunurilor, lucrărilor, serviciilor

% *409.POS DRU N* *4426.POS DRU N*	=	*401.POS DRU N*

20. Decontarea avansurilor acordate, la primirea bunurilor de natura activelor fixe

% *232.POS DRU N* *4426.POS DRU N*	=	*404.POS DRU N*

21. Plată furnizori de imobilizări

404.Denumire furnizor POS DRU N	=	*5121.POS DRU N*

Scanned with OKEN Scanner

22. *Plată furnizori*

401.Denumire furnizor POS DRU N	=	*5121.POS DRU N*

23. *Plata salariilor*

421.POS DRU N	=	*5121.POS DRU N*

24. *Plata taxelor aferente salariilor*

%	=	*5121.POS DRU N*
4312.POS DRU N		
4314.POS DRU N		
4372.POS DRU N		
444.POS DRU N		
4311.POS DRU N		
4313.POS DRU N		
4371.POS DRU N		
4381.1.POS DRU N		
4381.2 POS DRU N		
4381.3 POS DRU N		
447.1 POS DRU N		

25. *Înregistrare cheltuieli cu amortizarea*

681.POS DRU N	=	*28x.POS DRU N*

26. *Înregistrare consum materiale*

6xx.POS DRU N	=	*3xx.POS DRU N*

Scanned with OKEN Scanner

27. Transformare cheltuieli în avans în cheltuieli ale perioadei curente

6xx.POS DRU N	=	471.POS DRU N

28. Înregistrarea veniturilor aferente proiectului (ex. dobânzi)

5121.POS DRU N	=	766.POS DRU N

29. Preluarea cheltuielilor decontate efectiv şi veniturilor încasate ale partenerului

% 6xx.POS DRU N. PARTENER 658.POS DRU N. PARTENER	=	458.POS DRU N
458.POS DRU N	=	766.POS DRU N

30. Preluare TVA partener neplătitor de TVA de recuperat de la AM

461.POS DRU N	=	458.POS DRU N

31. Încasarea rambursării fondurilor de la Autoritatea de Management

5121.POS DRU N	=	445.POS DRU N

Deducere prefinanţare

462 Creditori diverşi	=	445.POS DRU N

32. Finanţare virată la venituri pe parcursul duratei de viaţă a imobilizărilor (evidenţiere venituri din subvenţii pentru investiţii)

475.POS DRU N	=	7584.POS DRU N

Scanned with OKEN Scanner

33. *Finanţare virată la venituri pentru cheltuielile în avans (evidenţiere venituri din subvenţii din exploatare)*

472.POS DRU N	=	*741.POS DRU N*

34. *Corectarea sumelor solicitate autorităţilor de management urmare a autorizării/certificării parţiale a cheltuielilor aferente fondurilor externe nerambursabile postaderare pentru anul curent – în roşu*

445.POS DRU N	=	*%* *475.POS DRU N* *472.POS DRU N* *741.POS DRU N*

35. *Corectarea sumelor solicitate autorităţilor de management urmare a autorizării/certificării parţiale a cheltuielilor aferente fondurilor externe nerambursabile postaderare pentru anul anterior – în roşu*

445.POS DRU N	=	*%* *475.POS DRU N* *472.POS DRU N* *117.POS DRU N*

36. *Restituirea sumelor autorităţilor de management*

445.POS DRU N	=	*5121.POS DRU N*

37. *Înregistrarea sumelor virate partenerului*

458.POS DRU N	=	*5121.POS DRU N*

38. *Încasare TVA aferent cheltuielilor eligibile ale partenerului de la AM*

5121.POS DRU N	=	*461.POS DRU N*

Scanned with OKEN Scanner

39. *Virarea TVA partenerului*

458.POS DRU N	=	5121.POS DRU N

LA PARTENER

1. *Înregistrarea subvenției la semnarea contractului de finanțare*

458.BENEFICIAR	=	% 475 Subvenții pentru active 472 Subvenții pentru venituri

2. *Încasare prefinanțare*

5121.POS DRU N.01	=	462.BENEFICIAR.POS DRU N

3. *Înregistrare achiziții partener*

% 3xx.POS DRU N 4xx.POS DRU N 6xx.POS DRU N	=	401.POS DRU N
% 167 Leasing 2xx Active imobilizate	=	404.POS DRU N
641 Salarii	=	421 Salarii
645x Contribuții salarii	=	43xx Contribuții salarii
421 Salarii	=	% 43xx Contribuții salarii

4. *Plăți*

% 401 Furnizori 404 Furnizori de imobilizări 421 Salarii 43xx Contribuții salarii	=	% 5121.POS DRU N.01. PREFINANȚARE 5121.POS DRU N.03.CONT PROPRIU

Scanned with OKEN Scanner

5. *Emitere factură către liderul de parteneriat*

411 Clienţi	=	*%* *445.BENEFICIAR* *4427 TVA colectat*

SAU

Emitere notă de decontare

458 Decontări din operaţii în participaţie	=	*445 Subvenţii de încasat*

6. *Virarea subvenţiei aferente cheltuielilor efectuate la venituri (evidenţiere venituri din subvenţii de exploatare)*

472 Venituri înregistrate în avans	=	*741 Venituri din subvenţii*

7. *Virarea cotei parte a subvenţiei aferente imobilizărilor amortizate la venituri (evidenţiere venituri din subvenţii pentru investiţii)*

475 Subvenţii pentru active	=	*7584 Venituri din subvenţii*

8. *Încasarea subvenţiei înregistrate pe baza facturii*

% *5121.POS DRU N.02. RAMBURSARE* *Deducere prefinanţare 462*	=	*458 Decontări din operaţii în participaţie*

SAU

Încasarea subvenţiei înregistrate pe baza notei de decontare

9. *Acoperire sume finanţate din fonduri proprii*

581 Viramente interne	=	*5121.POS DRU N.02. RAMBURSARE*
5121.POS DRU N.03.CONT PROPRIU	=	*581 Viramente interne*

Scanned with OKEN Scanner

2.10. Contabilizarea activelor primite prin transfer de la clienţi şi a operaţiunilor privind conectarea utilizatorilor la reţelele de utilităţi

Entităţile care primesc active de la clienţii lor, sub formă de imobilizări corporale sau numerar care are ca destinaţie achiziţia sau construirea de imobilizări corporale, pentru a-i conecta la o reţea de electricitate, gaze, apă sau pentru a le furniza accesul continuu la anumite bunuri sau servicii, potrivit legii, evidenţiază datoria corespunzătoare valorii activelor respective ca venit amânat în contul 478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi".

Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit şi pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor respective.

În cazul racordării utilizatorilor la reţeaua electrică, contravaloarea cheltuielilor suportate de utilizatori cu racordarea reprezintă imobilizări necorporale de natura drepturilor de utilizare şi se evidenţiază în contul 205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"/ analitic distinct.

Amortizarea acestor imobilizări se înregistrează pe perioada pentru care entitatea are dreptul de a utiliza reţelele respective, dacă această durată este specificată în contractele încheiate sau, dacă nu este stabilită o asemenea durată, pe durata de viaţă a instalaţiilor de utilizare de la locul de consum.

Acest tratament se aplică şi în cazul cheltuielilor efectuate de entităţi pentru racordarea la reţeaua de apă, gaze sau alte utilităţi, dacă în contractele de racordare se prevede plata unor sume pentru racordarea la reţelele respective de distribuţie.

În toate cazurile se vor avea în vedere clauzele cuprinse în contractele încheiate între părţi.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

O societate „Client" care doreşte să se racordeze la reţeaua de apă încheie un contract cu firma care se acupă de reţeaua de apă din localitate „Furnizor" pentru efectuarea lucrării. În acest sens plăteşte firmei „Furnizor„ suma de 10.000 lei la data de 01.02.2015. La data 30.04.2015 se recepţionează lucrarea de racordare la reţeaua de apă şi se emite factura finală în sumă de 11.000 lei.

Înregistrări contabile la firma Client:

- primirea facturii de 10.000 lei la 01.02.2015

4094 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*10.000 lei*

- recepţia lucrărilor la 31.04.2015

205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	=	*%* *404 Furnizori de imobilizări* *4094 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale*	*11.000 lei* *1.000 lei* *10.000 lei*

- plata facturilor

404 Furnizori de imobilizări	=	*5121 Banca în lei*	*11.000 lei*

Înregistrări contabile la firma Furnizor:

- emiterea facturii de 10.000 lei la 01.02.2015

4111 Clienţi	=	*419 Clienţi - creditori*	*10.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Şi concomitent

231 Imobilizări corporale în curs de execuţie	=	*478 Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi*	*10.000 lei*

- emiterea facturii pentru finalizarea lucrărilor la 31.04.2015

% *4111 Clienţi* *419 Clienţi - creditori*	=	*704 Venituri din lucrări executate*	*11.000 lei* *1.000 lei* *10.000 lei*

- recepţia lucrărilor

213 Instalaţii tehnice şi mijloace de transport	=	*%* *231 Imobilizări corporale în curs de execuţie* *478 Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi*	*11.000 lei* *10.000 lei* *1.000 lei*

- amortizarea lunară a imobilizării corporale (presupunem că se amortizează pe durata contractului de 10 ani = 11.000 /10 ani/12 luni = 92 lei)

6811 Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor	=	*2813 Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport*	*92 lei*

şi concomitent

478 Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi	=	*758 Alte venituri*	*92 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- încasarea facturilor

5121 Banca în lei	=	*4111 Clienţi*	*11.000 lei*

B. Contul de profit şi pierdere

Formatul contului de profit şi pierdere întocmit de Entităţile mici şi Entităţile mijlocii şi mari, precum şi de entităţile de interes public, este următorul:

1. Cifra de afaceri netă

2. Variaţia stocurilor de produse finite şi a producţiei în curs de execuţie

3. Producţia realizată de entitate pentru scopurile sale proprii şi capitalizată

4. Alte venituri din exploatare

5. a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile

b) Alte cheltuieli externe

6. Cheltuieli cu personalul:

a) Salarii şi indemnizaţii

b) Cheltuieli cu asigurările sociale, cu indicarea distinctă a celor referitoare la pensii

7. a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale şi imobilizările necorporale

b) Ajustări de valoare privind activele circulante, în cazul care acestea depăşesc suma ajustărilor de valoare care sunt normale în entitatea în cauză

8. Alte cheltuieli de exploatare

9. Venituri din interese de participare, cu indicarea distinctă a celor obţinute de la entităţile afiliate

10. Venituri din alte investiţii şi împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distinctă a celor obţinute de la entităţile afiliate

Scanned with OKEN Scanner

11. Alte dobânzi de încasat şi venituri similare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate

12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare şi investițiile deținute ca active circulante

13. Dobânzi de plătit şi cheltuieli similare, cu indicarea distinctă a celor de plătit entităților afiliate

14. Impozitul pe profit

15. Profitul sau pierderea după impozitare

16. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus

17. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

Contul de profit şi pierdere cuprinde:

- cifra de afaceri netă,
- veniturile şi cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor,
- rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Atunci când, în baza unor prevederi legale exprese, în conturile de venituri au fost cuprinse sume reprezentând diverse impozite şi taxe reflectate concomitent în conturi de cheltuieli, cu ocazia întocmirii contului de profit şi pierdere, la cifra de afaceri netă se vor înscrie sumele reprezentând veniturile menționate, corectate cu cheltuielile corespunzătoare acelor impozite şi taxe.

Exemple de situații care impun ajustarea cifrei de afaceri nete, prezentată în contul de profit şi pierdere, pot fi următoarele:

- *impozitul se determină în funcție de nivelul cifrei de afaceri;*
- *impozitul se datorează ca urmare a vânzării unui produs sau a unui serviciu;*
- *impozitul se colectează în numele autorităților, în legătură cu vânzarea unui produs sau a unui serviciu.*

Scanned with OKEN Scanner

Conturile sintetice de venituri şi de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcţie de necesităţile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităţilor proprii ale entităţii.

2.11. Raportarea veniturilor

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activităţi curente, cât şi câştigurile din orice alte surse. Activităţile curente sunt orice activităţi desfăşurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum şi activităţile conexe acestora.

Veniturile din activităţi curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevenţe, chirii, subvenţii, dobânzi, dividende.

Câştigurile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit şi pierdere, câştigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare".

Sumele colectate de o entitate în numele unor terţe părţi, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acţionează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situaţie, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

O agenție de voiaj a vândut bilete de cazare către clienții săi în valoare de 800.000 lei (sumă încasată în numerar). Agenția de voiaj recunoaşte la venituri comisionul cuvenit de 10 % din suma încasată, respectiv 80.000 lei şi transferă companiei hoteliere valoarea biletelor vândute, mai puțin comisionul reținut.

Principalele înregistrări contabile efectuate de agenția de voiaj:

- din totalul biletelor facturate se înregistrează separat venitul cuvenit agenției şi separat datoria față de furnizorii de servicii, astfel:

4111 Clienți	=	*%*	*800.00 lei*
		704 Venituri din servicii prestate	*80.000 lei*
		401 Furnizori	*720.000 lei*

- încasarea biletelor vândute şi facturate în valoare de 800.000 lei:

5121 Banca în lei	=	*4111 Clienți*	*800.00 lei*

- plata furnizorului de servicii hoteliere (compania hotelieră) în sumă de 720.000 lei, reprezentând valoarea biletelor, mai puțin comisionul cuvenit de 80.000 lei:

401 Furnizori	=	*5121 Banca în lei*	*720.00 lei*

Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul şi cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea veniturilor se ţine pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- venituri din exploatare; şi
- venituri financiare.

Veniturile din exploatare

Veniturile din exploatare cuprind:

- venituri din vânzarea de produse şi mărfuri, precum şi prestări de servicii. În această categorie se includ şi veniturile realizate din vânzarea de locuinţe de către entităţile ce au ca activitate principală obţinerea şi vânzarea de locuinţe;
- venituri aferente costului producţiei, reprezentând variaţia în plus (creştere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producţie efectiv a stocurilor de produse şi servicii în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei şi valoarea stocurilor iniţiale ale produselor şi serviciilor în curs de execuţie, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;
- venituri din producţia de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăşi, care se înregistrează ca imobilizări corporale şi necorporale;
- venituri din subvenţii de exploatare, reprezentând subvenţiile pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenţii de care beneficiază entitatea;
- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanţe recuperate, penalităţi contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum şi alte venituri din exploatare.

Variaţia stocurilor de produse finite şi în curs de execuţie pe parcursul perioadei reprezintă o corecţie a cheltuielilor de producţie pentru a reflecta faptul că fie producţia a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea veniturilor se ţine pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- venituri din exploatare; şi
- venituri financiare.

Veniturile din exploatare

Veniturile din exploatare cuprind:

- venituri din vânzarea de produse şi mărfuri, precum şi prestări de servicii. În această categorie se includ şi veniturile realizate din vânzarea de locuinţe de către entităţile ce au ca activitate principală obţinerea şi vânzarea de locuinţe;
- venituri aferente costului producţiei, reprezentând variaţia în plus (creştere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producţie efectiv a stocurilor de produse şi servicii în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei şi valoarea stocurilor iniţiale ale produselor şi serviciilor în curs de execuţie, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;
- venituri din producţia de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăşi, care se înregistrează ca imobilizări corporale şi necorporale;
- venituri din subvenţii de exploatare, reprezentând subvenţiile pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenţii de care beneficiază entitatea;
- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanţe recuperate, penalităţi contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum şi alte venituri din exploatare.

Variaţia stocurilor de produse finite şi în curs de execuţie pe parcursul perioadei reprezintă o corecţie a cheltuielilor de producţie pentru a reflecta faptul că fie producţia a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Veniturile aferente costului producţiei în curs de execuţie se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit şi pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

Pe seama veniturilor din exploatare (contul 758 „Alte venituri din exploatare") se recunoaşte, de asemenea, diferenţa dintre valoarea titlurilor primite ca urmare a participării cu mărfuri la capitalul altor entităţi şi valoarea mărfurilor, la data dobândirii acelor titluri.

Veniturile din reluarea provizioanelor, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidenţiază distinct, în funcţie de natura acestora.

Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate se efectuează prin înregistrarea la venituri. În cazul în care nu se mai justifică menţinerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

Programe de fidelizare a clienţilor

Unele entităţi pot practica programe de fidelizare a clienţilor, care presupun acordarea de puncte cadou acestora. Aceste puncte cadou pot fi utilizate pentru a achiziţiona bunuri sau servicii gratuite sau cu preţ redus, ca parte a unei tranzacţii de vânzare de bunuri sau prestări de servicii, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiţii suplimentare. Entitatea contabilizează punctele cadou ca o componentă identificabilă a tranzacţiei în cadrul căreia acestea sunt acordate (contul 472 „Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct). Suma corespunzătoare punctelor cadou se recunoaşte drept venit în momentul în care entitatea îşi îndeplineşte obligaţia de a furniza premiile sau la expirarea perioadei în cadrul căreia clienţii pot utiliza punctele cadou. Dacă se estimează că nivelul cheltuielilor necesare îndeplinirii obligaţiei de a furniza

Scanned with OKEN Scanner

premiile depăşeşte contravaloarea primită sau de primit pentru acestea, la data la care clientul le răscumpără, pentru diferenţa aferentă entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.

Condiţia pentru înregistrarea ca venituri în avans a valorii punctelor cadou este ca programul de fidelizare practicat de entitate să permită cunoaşterea, în orice moment, a următoarelor informaţii: valoarea punctelor cadou acordate, termenele la care expiră valabilitatea acestora, valoarea punctelor cadou onorate şi valoarea punctelor cadou existente, ce urmează a fi onorate în perioada următoare.

În situaţia în care entitatea nu dispune de un sistem de evidenţă a punctelor cadou, care să permită cunoaşterea informaţiilor menţionate mai sus sau în cazul în care entitatea practică alte sisteme de fidelizare a clienţilor, cum ar fi cupoane valorice, tichete, aceasta înregistrează venituri curente în clasa 7 „Conturi de venituri" pentru suma totală şi, concomitent, un provizion aferent costurilor estimate a fi suportate pentru onorarea obligaţiilor asumate.

Exemplu:

La 25.11.2014, o societate-client cumpără mărfuri de la o alta societate-furnizor, în valoare de 7.500 lei. Prin politica sa comercială, societatea-furnizor acordă clienţilor care cumpără mărfuri în valoare de peste 5.000 lei un card de fidelitate ce este debitat cu puncte de loialitate la fiecare achiziţie.

La acumularea a 1.000 puncte de loialitate, clientul obţine un bon valoric de 200 lei, pe care îl poate utiliza pentru cumpărarea de mărfuri într-o perioadă de maxim 3 luni de la

Scanned with OKEN Scanner

data acordării acestuia, şi numai pentru acele produse care sunt marcate pe rafturi cu eticheta "Program de fidelitate".

Ca urmare a achiziţiei din data de 25.11.2014, societatea-client acumulează 150 puncte de loialitate. Pe parcursul lunii decembrie 2014 societatea-client achiziţionează mărfuri care îi permit acumularea a încă 750 puncte de loialitate (suplimentar celor 150 de puncte deţinute deja).

În data de 08.01.2015, societatea-client cumpără 20 buc. din produsul A la preţul de 20 lei/buc., 40 buc. din produsul B la preţul de 40 lei/buc. şi 100 buc. din produsul C la preţul de 30 lei/buc., valoarea totală a facturii fiind de 5.000 lei. Odată cu efectuarea acestei achiziţii, societatea acumulează 1.000 puncte de loialitate şi primeşte bonul valoric în valoare de 200 lei.

Societatea decide utilizarea imediată a bonului valoric, fapt pentru care alege 2 buc. din produsul A, 1 buc. din produsul B şi 4 buc. din produsul C, toate cele 3 produse fiind disponibile în programul de fidelitate.

La 25.11.2014

- Înregistrarea în contabilitatea societăţii-client a achiziţiei mărfurilor şi constituirea unui activ contingent aferent valorii punctelor de loialitate acordate de societatea-furnizor:

371 Mărfuri	=	*401 Furnizori*	*7.500 lei*

Debit 807 Active contingente	=	*30 lei*

30 lei = [(150 puncte x 100%) / 1.000 puncte] x 200 lei

Notă:

La finele anului 2014 se suplimentează valoarea activului contingent până la valoarea de 180 lei {[((150 + 750) puncte

Scanned with OKEN Scanner

x 100%) / 1.000 puncte] x 200 lei}, aferentă celor 900 puncte de loialitate primite ca urmare a cumpărării de mărfuri de societatea-furnizor.

- Înregistrarea în contabilitatea societăţii-furnizor a vânzării mărfurilor:

4111 Clienţi	=	*707 Venituri din vânzarea mărfurilor*	*7.500 lei*

şi concomitent se înregistrează un provizion proporţional ca valoare cu punctele de loialitate acordate societăţii-client:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	*1518 Alte provizioane*	*30 lei*

30 lei = [(150 puncte x 100%) / 1.000 puncte] x 200 lei

Notă:

La finele anului 2014 se suplimentează provizionul până la valoarea de 180 lei [(900 puncte x 100%) / 1.000 puncte] x 200 lei}, aferentă celor 900 puncte de loialitate acordate ca urmare a vânzării de mărfuri către societatea–client.

La 08.01.2015

- Înregistrarea în contabilitatea societăţii-client a achiziţiei mărfurilor şi scoaterea din conturile de ordine şi evidenţă a activului contingent constituit în anul 2014, ca urmare a utilizării punctelor de loialitate:

371 Mărfuri	=	*401 Furnizori*	*5.000 lei*

180 lei	=	*Credit 807 Active contingente*

Scanned with OKEN Scanner

În contabilitatea analitică a stocurilor, cele trei produse cumpărate se vor înregistra la un preţ unitar determinat ca raport între preţul de vânzare al produselor achiziţionate şi numărul de bucăţi achiziţionate, la care se adaugă numărul corespunzător de produse primite gratuit ca urmare a utilizării bonului valoric.

De exemplu, pentru produsul A, preţul unitar se determină astfel:

Preţ unitar produs A = (20 buc. x 20 lei/buc.) / (20 buc. + 2 buc.) = 18,18 lei/buc.

Raţionamentul este similar pentru determinarea preţului unitar pentru produsele B şi C.

- Înregistrarea în contabilitatea societăţii-furnizor a vânzării mărfurilor:

4111 Clienţi	=	*707 Venituri din vânzarea mărfurilor*	*4.800 lei*

Ca urmare, la momentul utilizării bonului valoric de către client, vânzătorul poate asimila operaţiunea unei reduceri comerciale acordate acestuia la data respectivă.

şi, concomitent, reluarea la venituri a provizionului constituit în anul 2014:

1518 Alte provizioane	=	*7812 Venituri din provizioane*	*180 lei*

Descărcarea din gestiune a produselor vândute şi a celor acordate gratuit se face la costul de achiziţie.

Scanned with OKEN Scanner

Notă:

Raţionamentul contabil prezentat în exemplul de mai sus este similar şi în cazul unor programe de fidelizare de tipul „la cumpărarea a două produse, primeşti unul gratis".

În această situaţie, vânzătorul nu mai trebuie însă să constituie un provizion, întrucât veniturile înregistrate vor fi la nivelul preţului a două produse, în timp ce el a vândut cantitativ trei. Acordarea celui de-al treilea produs gratuit poate fi deci asimilată, din punct de vedere valoric, unei reduceri comerciale acordate la momentul vânzării.

Veniturile financiare

Veniturile financiare cuprind:

- venituri din imobilizări financiare;
- venituri din investiţii pe termen scurt;
- venituri din investiţii financiare cedate;
- venituri din diferenţe de curs valutar;
- venituri din dobânzi;
- venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;
- alte venituri financiare.

În cazul vânzării imobilizărilor financiare, pe seama veniturilor se înregistrează preţul de vânzare al acestora.

În cazul vânzării investiţiilor pe termen scurt la un preţ de cesiune mai mare decât valoarea lor contabilă, pe seama veniturilor se înregistrează câştigul rezultat din vânzarea acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Tratament modificat prin OMFP 1802/2014!

Pe seama veniturilor financiare (contul 768 „Alte venituri financiare") se recunoaşte diferenţa dintre valoarea imobilizărilor financiare dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entităţi, cât şi diferenţa dintre valoarea participaţiilor primite ca urmare a participării cu creanţe la capitalul altor entităţi şi valoarea nominală a creanţelor ca-re fac obiectul participaţiei, la data dobândirii acelor titluri. Similar se înregistrează şi valoarea titlurilor primite fără plată, potrivit legii.

Sumele care au fost reflectate în contul 106 „Rezerve", reprezentând diferenţa dintre valoarea acţiunilor dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităţilor la care se deţin respectivele titluri, se reiau la venituri (contul 768 „Alte venituri financiare") la data scoaterii din evidenţă a respectivelor titluri.

Venituri din vânzări de bunuri

În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiţii prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienţi.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiţii:

- entitatea a transferat cumpărătorului riscurile şi avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

Scanned with OKEN Scanner

- entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deţinerii în proprietate a acestora şi nici nu mai deţine controlul efectiv asupra lor;
- mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacţiei să fie generate către entitate; şi
- costurile tranzacţiei pot fi evaluate în mod credibil.

Evaluarea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile şi avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanţelor în care s-a desfăşurat tranzacţia. În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor şi avantajelor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Acesta este cazul celor mai multe vânzări cu amănuntul. În alte cazuri, transferul riscurilor şi avantajelor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului. Dacă o entitate păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacţia reprezintă o vânzare şi veniturile sunt recunoscute.

De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează. Într-un asemenea caz, dacă entitatea a transferat riscurile şi beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacţia este o vânzare şi veniturile sunt recunoscute.

Un alt exemplu când entitatea păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate poate fi o vânza-

Scanned with OKEN Scanner

re cu amănuntul, cu o clauză de returnare a banilor în cazul în care clientul nu este satisfăcut. În asemenea cazuri, veniturile sunt recunoscute în momentul vânzării, presupunându-se că vânzătorul poate estima în mod fiabil returile viitoare şi poate recunoaşte un provizion aferent returilor pe baza experienţei anterioare şi a altor factori relevanţi.

O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.

Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignaţie, se consideră că livrarea bunurilor de la consignant la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienţilor săi.

Exemplu:

În luna ianuarie 2014, societatea Alfa primeşte în regim de consignaţie mărfuri în valoare de 50.000 lei de la societatea Beta. La societatea Beta, valoarea contabilă a mărfurilor este de 40.000, aceasta practicând un comision de 25%. Comisionul perceput de societatea Alfa este de 10% din preţul deponentului. Contractul este valabil în perioada ianuarie-iunie 2014 şi prevede că stocul nevândut la 30 iunie 2014 se va returna deponentului. Deponentul percepe o penalizare de 0,5% din valoarea mărfurilor rămase nevândute.

În cursul anului 2014, societatea Alfa vinde mărfurile primite, astfel:

- *ianuarie vânzări în valoare de 10.000 lei*
- *martie vânzări în valoare de 15.000 lei*
- *aprilie vânzări în valoare de 5.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- iunie vânzări în valoare de 15.000 lei
- sfârşit iunie retur mărfuri în valoare de 5.000 lei

Înregistrarea operaţiunilor la societatea Alfa (consignatar):

a) În luna ianuarie 2014 - se înregistrează, extracontabil, în contul 8039 "Alte valori în afara bilanţului" mărfuri primite în consignaţie în valoare de 50.000 lei:

Debit cont 8039 Alte valori în afara bilanţului	=	*50.000 lei*

b) Înregistrarea vânzării mărfurilor primite în regim de consignaţie:

Ianuarie 2014

- vânzarea mărfurilor la preţul cu amănuntul de 11.000 lei, cu un adaos comercial de 10% (10.000 + 10% x 10.000 = 11.000):

5311 Casa în lei	=	*707 Venituri din vânzarea mărfurilor*	*11.000 lei*

- primirea facturii de la deponent în valoare de 10.000 lei:

371 Mărfuri	=	*401 Furnizori*	*10.000 lei*

- scăderea din evidenţă, la preţul de cumpărare, a mărfurilor vândute, în regim de consignaţie:

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	*371 Mărfuri*	*10.000 lei*

şi, concomitent, extracontabil, în Creditul contului 8039 "Alte valori în afara bilanţului":

Credit cont 8039 Alte valori în afara bilanţului	*10.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Până la expirarea contractului, în perioada februarie-iunie 2014, în funcţie de valoarea vândută în fiecare lună, pentru marfa vândută în regim de consignaţie se vor efectua înregistrări contabile similare cu cele prezentate mai sus pentru luna ianuarie 2014.

c) La sfârşitul lunii iunie, la expirarea contractului, entitatea Consignaţia a rămas cu mărfuri pe stoc în valoare de 5.000 lei (50.000 – 10.000 – 15.000 – 5.000 – 15.000):

- înregistrarea returului de mărfuri, extracontabil, în Creditul contului 8039 "Alte valori în afara bilanţului":

Credit cont 8039 Alte valori în afara bilanţului	=	*5.000 lei*

- înregistrarea penalizării, facturate de deponent pentru mărfurile nevândute în valoare de 25 lei (5.000 x 0,5%):

658 Alte cheltuieli de exploatare	=	*401 Furnizori*	*25 lei*

Înregistrarea operaţiunilor la societatea Beta (deponent):

Faptul că deponentul păstrează riscurile semnificative legate de bunurile depuse spre a fi vândute în regim de consignaţie, face ca acesta să le evidenţieze într-un cont bilanţier, contul 357 "Mărfuri aflate la terţi".

a) Pe baza documentelor care atestă transferul mărfurilor în regim de consignaţie se evidenţiază valoarea totală a mărfurilor predate la consignatar:

357 Mărfuri aflate la terţi	=	*371 Mărfuri*	*40.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

b) Înregistrarea vânzării mărfurilor transmise în regim de consignaţie:

Ianuarie 2014

- se emite factura pentru mărfurile vândute ca urmare a situaţiei vânzărilor făcute de consignatar şi se recunosc veniturile din vânzare:

4111 Clienţi	=	*707 Venituri din vânzarea mărfurilor*	*10.000 lei*

- se descarcă din gestiune mărfurile vândute de consignatar şi facturate acestuia (10.000 – 10.000 x 25%):

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	*357 Mărfuri aflate la terţi*	*7.500 lei*

În lunile următoare (februarie-iunie 2014), pentru marfa vândută de consignatar, deponentul va efectua înregistrări contabile similare cu cele din luna ianuarie 2014.

c) La sfârşitul lunii iunie, la expirarea contractului, se înregistrează returul mărfurilor nevândute de către entitatea Consignaţia în valoare de 5.000 lei şi penalizarea facturată către consignatar în valoare de 25 lei pentru marfa nevândută:

- retur marfă (5.000 – 5.000 x 25%):

371 Mărfuri	=	*357 Mărfuri aflate la terţi*	*3.750 lei*

- înregistrarea veniturilor din penalizări facturate consignatarului potrivit prevederilor contractuale:

4111 Clienţi	=	*758 Alte venituri din exploatare*	*25 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că transferul proprietății bunurilor a avut loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar. Bunurile transmise în vederea verificării conformității sunt bunurile oferite de furnizor clienților, aceştia având dreptul fie să le achiziționeze, fie să le returneze furnizorului.

Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a bunurilor este condiționată de obținerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potențial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv.

Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor. Stocurile la dispoziția clientului reprezintă o operațiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, prin care transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producție.

Exemplu:

privind recunoaşterea veniturilor din producția în curs de execuție

Societatea Alfa SRL are la sfârşitul lunii martie 2014, în debitul contului 331 „Producție în curs de execuție", un sold de 3.500 lei. În cursul lunii aprilie s-au obținut 200 bucăți de produse finite a 30 lei/bucată şi s-au mai făcut următoarele cheltuieli:

- cheltuieli cu materiile prime: 2.500 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli cu materialele consumabile: 2.000 lei;
- cheltuieli cu colaboratorii: 1.000 lei, TVA 24%;
- cheltuieli cu energia electrică: 400 lei, TVA 24%.
- cheltuieli cu reclama şi publicitatea: 500 lei, TVA 24%;
- cheltuieli de protocol: 200 lei, TVA 24%.

Se vând 100 de bucăţi cu preţul de vânzare de 40 lei/ bucată, TVA 24%. Produsele obţinute în cursul perioadei de gestiune se înregistrează la costul de producţie.

- scăderea din gestiune a valorii produselor în curs de execuţie la începutul perioadei următoare:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	*331 Producţia în curs de execuţie*	*3.500 lei*

- înregistrarea cheltuielilor cu materiile prime:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	*301 Materii prime*	*2.500 lei*

- înregistrarea cheltuielilor cu materiale consumabile:

6021 Cheltuieli cu materiale consumabile	=	*3021 Materiale consumabile*	*2.000 lei*

- înregistrarea cheltuielilor cu colaboratorii:

% *621 Cheltuieli cu colaboratorii* *4426 TVA deductibilă*	=	*401 Furnizori*	*1.240 lei* *1.000 lei* *240 lei*

- înregistrarea cheltuielilor cu energia:

% *605 Cheltuieli cu energia şi apa* *4426 TVA deductibilă*	=	*401 Furnizori*	*496 lei* *400 lei* *96 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- *înregistrarea cheltuielilor cu reclama şi publicitatea:*

%			
623.1 Cheltuieli cu reclama şi publicitatea	*=*	*401 Furnizori*	*620 lei*
4426 TVA deductibilă			*500 lei*
			120 lei

- *înregistrarea cheltuielilor de protocol: 200 lei, TVA 24%.*

%			
623.2 Cheltuieli de protocol	*=*	*401 Furnizori*	*248 lei*
4426 TVA deductibilă			*200 lei*
			48 lei

- *plata furnizorilor:*

401 Furnizori	*=*	*5121 Banca în lei*	*2.604 lei*

- *înregistrarea produselor finite pe baza bonului de realizare, 200 buc x 30 lei = 6.000 lei:*

345 Produse finite	*=*	*711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	*6.000 lei*

- *înregistrarea producţiei în curs de execuţie rămasă la sfârşitul lunii, determinată pe baza contabilităţii de gestiune:*

Sold iniţial 331	*3.500*
materii prime	*2.500*
materiale consumabile	*2.000*
colaboratori	*1.000*
energie şi apă	*400*
total cheltuieli	*5.900*
Produse finite realizate	*6.000*
Sold final 331 (3.500 + 5.900 - 6.000)	*3.400*

Scanned with OKEN Scanner

331 Producţie în curs de execuţie	=	*711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	*3.400 lei*

- înregistrarea livrării de produse finite:

4111 Clienţi	=	*%*	*4.960 lei*
		701 Venituri din vânzarea produselor finite	*4.000 lei*
		4427 TVA colectată	*960 lei*

- scoaterea din evidenţă a produselor finite: 100 x 30 lei/ buc = 3.000 lei

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	*345 Produse finite*	*3.000 lei*

- încasarea contravalorii produselor vândute:

5121 Banca în lei	=	*4111 Clienţi*	*4.960 lei*

- închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul perioadei:

121 Profit şi pierdere	=	*%*	*6.600 lei*
		601 Cheltuieli cu materiile prime	*2.500 lei*
		6021 Cheltuieli cu materiale consumabile	*2.000 lei*
		621 Cheltuieli cu colaboratorii	*1.000 lei*
		605 Cheltuieli cu energia şi apa	*400 lei*
		623.1 Cheltuieli cu reclama şi publicitatea	*500 lei*
		623.2 Cheltuieli de protocol	*200 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- închiderea conturilor de venituri la sfârşitul perioadei:

%	=	*121 Profit şi pierdere*	*6.900 lei*
701 Venituri din vânzarea produselor			*4.000 lei*
711 Variaţia stocurilor			*2.900 lei*

Atenţie!

Închiderea contului de venituri din producţia stocată se închide prin contul de profit şi pierdere fie pe debit fie pe credit, în funcţie de soldul rămas la sfârşitul lunii:

cont 711	*debit*	*credit*
	3.500	*6.000*
	3.000	*3.400*
TOTAL	*6.500*	*9.400*
SFC	*2.900*	

Venituri din prestarea de servicii

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări şi orice alte operaţiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

Stadiul de execuţie al lucrării se determină pe bază de situaţii de lucrări care însoţesc facturile, procese-verbale de recepţie sau alte documente care atestă stadiul realizării şi recepţia serviciilor prestate.

În cazul lucrărilor de construcţii, recunoaşterea veniturilor se face pe baza actului de recepţie semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul şi-a îndeplinit obligaţiile în conformitate cu prevederile contractului şi ale documentaţiei de execuţie.

Scanned with OKEN Scanner

Contravaloarea lucrărilor nerecepţionate de beneficiar până la sfârşitul perioadei se evidenţiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuţie", pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie".

În cazul în care preţul de vânzare include o valoare distinctă, specificată contractual, destinată prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistenţa tehnică şi perfecţionarea produsului după vânzarea unui program informatic), acea sumă este amânată (contul 472 „Venituri înregistrate în avans") şi recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care se prestează serviciile, dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii.

Exemplu:

O societate vinde unui client un program informatic în valoare de 5.000 lei pentru care acordă asistenţă tehnică timp de 3 ani. Asistenţa tehnică este facturată la valoare de 3.000 lei.

Înregistrări contabile:

- înregistrare factură de vânzare:

4111 Clienţi	=	*%*	*8.000 lei*
		701 Venituri din vânzarea produselor finite	*5.000 lei*
		472 Venituri înregistrate în avans	*3.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- lunar, timp de 3 ani se va opera următoarea înregistrare:
3.000 lei / 3 ani / 12 luni =83,33

472 Venituri înregistrate în avans	=	*704 Venituri din servicii prestate*	*83,33 lei*

Venituri din redevenţe, chirii, dobânzi şi dividende

Veniturile din redevenţe, chirii, dobânzi şi dividende se recunosc astfel:

- dobânzile se recunosc periodic, în mod proporţional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilităţii de angajamente;
- redevenţele şi chiriile se recunosc pe baza contabilităţii de angajamente, conform contractului;
- dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acţionarului de a le încasa.

2.12. Raportarea cheltuielilor

Cheltuielile entităţii reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri şi servicii prestate, de care beneficiază entitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligaţii legale sau contractuale etc.

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice şi pot rezulta sau nu ca urmare a desfăşurării activităţii curente a entităţii. Acestea nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.

În contul de profit şi pierdere, pierderile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv veniturile aferente, la elementul „Alte cheltuieli de exploatare".

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul cheltuielilor exercițiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizările şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

- cheltuieli de exploatare, care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei şi a apei consumate; valoarea activelor biologice de natura stocurilor; costul mărfurilor vândute şi al ambalajelor;

- cheltuieli cu serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune şi chirii; prime de asigurare; studii şi cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane şi onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; transportul de bunuri şi personal; deplasări, detaşări şi transferări; cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații, servicii bancare şi altele;

- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările şi protecția socială şi alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

- alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanțe şi debitori diverşi; despăgubiri, amenzi şi penalități; donații, sponsorizări şi alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate potrivit legislației în vigoare şi ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc.); şi

- cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile

Scanned with OKEN Scanner

privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; pierderi din creanțe de natură financiară şi altele.

Pe seama cheltuielilor de exploatare (contul 654 „Pierderi din creanțe şi debitori diverşi") se recunoaşte, de asemenea, diferența dintre valoarea creanțelor cedate în schimbul titlurilor primite şi valoarea mai mică a titlurilor primite, la data dobândirii acelor titluri.

În cazul vânzării imobilizărilor financiare, pe seama cheltuielilor se înregistrează valoarea contabilă a acestora.

În cazul vânzării investițiilor pe termen scurt la un preț de cesiune mai mic decât valoarea lor contabilă, pe seama cheltuielilor se înregistrează pierderea rezultată din vânzarea acestora.

Cheltuielile cu provizioanele, amortizările şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, precum şi cheltuielile cu impozitul pe profit şi alte impozite, calculate potrivit legii, se evidențiază distinct, în funcție de natura lor.

Exemplu:

Societatea Alfa a cumpărat la 10.10.N un mijloc de transport şi a preluat la această dată riscurile legate de valoarea justă a acestuia. Costul este de 20.000 lei. Activul este în curs de aprovizionare. El este utilizat încă de vechiul proprietar care plăteşte o chirie societății Alfa de 200 lei pe lună. Achiziția va avea loc la data de 10.12.N. La momentul achiziției valoarea justă a mijlocului de transport este de 15.000 lei. Durata de utilitate estimată de Alfa este de 5 ani iar amortizarea este liniară.

Scanned with OKEN Scanner

Atenţie!

În situaţia din exemplul nostru, mijlocul de transport este unul second hand, pentru care a fost stabilită iniţial o valoare justă de 20.000 lei şi la achiziţie o valoare de 15.000 lei. Diferenţa de valoare, în sumă de 5.000 lei, va fi suportată de cumpărător deoarece la data de 10.10.N i-au fost transferate riscurile legate de valoarea justă.

Această diferenţă poate fi datorată:

- ***unei deprecieri excesive a pieţii în această perioadă;***
- ***unei deprecieri a mijlocului de transport în această perioadă.***

Înregistrări efectuate în luna octombrie

➢ *cumpărarea mijlocului de transport la data de 10.10.N:*

223 Mijloace de transport în curs de aprovizionare	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*20.000 lei*

➢ *înregistrare chirie lunară. Pentru luna octombrie se vor factura 200 lei : 31 zile x 22 zile = 142 lei iar pentru restul lunilor 200 lei.*

4111 Clienţi	=	*706 Venituri din chirii*	*142 lei*

➢ *încasare chirie facturată:*

5121 Banca în lei	=	*4111 Clienţi*	*142 lei*

Înregistrări efectuate în luna noiembrie

➢ *înregistrare chirie lunară:*

4111 Clienţi	=	*706 Venituri din chirii*	*200 lei*

Scanned with OKEN Scanner

➢ *încasare chirie facturată:*

5121 Banca în lei	=	*4111 Clienţi*	*200 lei*

Înregistrări efectuate în luna decembrie

➢ *achiziţia mijlocului fix:*

213 Mijloace de transport	=	*223 Mijloace de transport în curs de aprovizionare*	*20.000 lei*

➢ *înregistrarea diferenţei constatate faţă de momentul cumpărării. Aici vom avea două situaţii:*

- *când are loc o depreciere excesivă a pieţii în această perioadă:*

6813 Cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	*2913 Ajustări pentru deprecierea mijloacelor de transport*	*5.000 lei*

- *când are loc o depreciere a mijlocului de transport în această perioadă. Deprecierea mijlocului de transport poate fi reversibilă, caz în care se va face înregistrarea privind deprecierea de mai sus sau ireversibilă, caz în care vom înregistra deprecierea pe seama amortizării:*

6811 Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor	=	*2813 Amortizarea mijloacelor de transport*	*5.000 lei*

➢ *plată furnizor:*

404 Furnizori de imobilizări	=	*5121 Banca în lei*	*20.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

➢ *înregistrare chirie lunară:*

4111 Clienți	=	*706 Venituri din chirii*	*200 lei*

➢ *încasare chirie facturată:*

5121 Banca în lei	=	*4111 Clienți*	*200 lei*

Amortizarea contabilă lunară se va înregistra începând cu data de 01.01.N+1, respectiv 15.000 lei : 5 ani : 12 luni = 250 lei:

6811 Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor	=	*2813 Amortizarea mijloacelor de transport*	*250 lei*

Atenție!

Având în vedere că mijlocul de transport rămane închiriat vechiului proprietar pentru suma de 200 lei lunar (venit) iar costul societății pentru acest mijloc de transport este de 250 lei (amortizarea lunară), autoritatea fiscală va considera nedeductibilă fiscal diferența dintre venitul încasat şi cheltuiala suportată de societate: 250 lei -200 lei = 50 lei.

Scanned with OKEN Scanner

C. Conturi noi. Transpunere conturi

2.13. Conturi noi

Începând cu 01.01.2015, odată cu aplicarea noilor reglementări contabile, aprobate prin OMFP 1802/2014, au fost introduse conturi noi în planul de conturi, după cum urmează:

- 1017 „Patrimoniul privat";
- 1031 „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii";
- 1033 „Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină". Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate;
- 1038 „Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării şi alte elemente de capitaluri proprii";
- 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile";
- 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare";
- 1517 „Provizioane pentru terminarea contractului de muncă";
- 1691 „Prime privind rambursarea obligațiunilor";
- 1692 „Prime privind rambursarea altor datorii";
- 206 „Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale";
- 215 „Investiții imobiliare";
- 216 „Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale";
- 217 „Active biologice productive";
- 227 „Active biologice productive în curs de aprovizionare";
- 235 „Investiții imobiliare în curs de execuție";

Scanned with OKEN Scanner

- 262 „Acţiuni deţinute la entităţi asociate";
- 2695 „Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare";
- 2806 „Amortizarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale";
- 2815 „Amortizarea investiţiilor imobiliare";
- 2816 „Amortizarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale"
- 2817 „Amortizarea activelor biologice productive"
- 2906 „Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale";
- 2915 „Ajustări pentru deprecierea investiţiilor imobiliare";
- 2916 „Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale";
- 2917 „Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive";
- 2935 „Ajustări pentru deprecierea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie";
- 347 „Produse agricole";
- 3947 „Ajustări pentru deprecierea produselor agricole";
- 3955 „Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terţi";
- 4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale";
- 4094 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale";
- 615 „Cheltuieli cu pregătirea personalului";
- 6421 „Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaţilor";
- 6422 „Cheltuieli cu tichetele acordate salariaţilor";
- 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale";

Scanned with OKEN Scanner

- 6586 „Cheltuieli reprezentând transferuri şi contribuţii datorate în baza unor acte normative speciale";
- 6651 „Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută". În acest cont nu se înregistrează diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină;
- 6652 „Diferenţe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină";
- 6817 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial";
- 6861 „Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor";
- 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite";
- 7017 „Venituri din vânzarea produselor agricole";
- 7018 „Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor";
- 725 „Venituri din producţia de investiţii imobiliare";
- 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale";
- 7612 „Venituri din acţiuni deţinute la entităţi asociate";
- 7615 „Venituri din alte imobilizări financiare";
- 7651 „Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută". În acest cont nu se înregistrează diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină;
- 7652 „Diferenţe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină";

Scanned with OKEN Scanner

2.14. Transpunere conturi

La 01.01.2015 se va face transpunerea soldurilor conturilor, din balanţa de verificare la 31.12.2014, în conturile prevăzute în noul Plan de conturi general, conform OMFP 1802/2014. De asemenea, se va urmări ca transpunerea din vechile conturi sintetice în noile conturi sintetice de gradul unu şi doi, dacă este cazul, să se efectueze în funcţie de natura sumelor reflectate în soldul fiecărui cont. Entităţile care au aplicat Reglementările contabile simplificate, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.239/2011, şi au folosit conturile din Planul de conturi simplificat, cuprins în acele reglementări, vor lua măsuri pentru transpunerea corespunzătoare a soldurilor conturilor, din balanţa de verificare la 31.12.2014, în conturile prevăzute în noul Plan de conturi general, conform OMFP 1802/2014.

Entităţile care au optat pentru un exerciţiu financiar diferit de anul calendaristic, în condiţiile prevăzute de legea contabilităţii vor face transpunerea la începutul primului exerciţiu financiar astfel ales, care începe ulterior datei de 1 ianuarie 2015.

La efectuarea transpunerii conturilor, soldul contului 233 „Imobilizări necorporale în curs de execuţie" se transferă fie asupra contului 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene", fie în contul 203 „Cheltuieli de dezvoltare" sau contul 208 „Alte imobilizări necorporale", în funcţie de stadiul realizării proiectului şi de modul de îndeplinire a condiţiilor de recunoaştere a acestuia ca activ.

Eventualele ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie se transferă, de asemenea, fie asupra rezultatului reportat (articol contabil 2933 „Ajustări

Scanned with OKEN Scanner

2.14. Transpunere conturi

La 01.01.2015 se va face transpunerea soldurilor conturilor, din balanţa de verificare la 31.12.2014, în conturile prevăzute în noul Plan de conturi general, conform OMFP 1802/2014. De asemenea, se va urmări ca transpunerea din vechile conturi sintetice în noile conturi sintetice de gradul unu şi doi, dacă este cazul, să se efectueze în funcţie de natura sumelor reflectate în soldul fiecărui cont. Entităţile care au aplicat Reglementările contabile simplificate, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 2.239/2011, şi au folosit conturile din Planul de conturi simplificat, cuprins în acele reglementări, vor lua măsuri pentru transpunerea corespunzătoare a soldurilor conturilor, din balanţa de verificare la 31.12.2014, în conturile prevăzute în noul Plan de conturi general, conform OMFP 1802/2014.

Entităţile care au optat pentru un exerciţiu financiar diferit de anul calendaristic, în condiţiile prevăzute de legea contabilităţii vor face transpunerea la începutul primului exerciţiu financiar astfel ales, care începe ulterior datei de 1 ianuarie 2015.

La efectuarea transpunerii conturilor, soldul contului 233 „Imobilizări necorporale în curs de execuţie" se transferă fie asupra contului 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene", fie în contul 203 „Cheltuieli de dezvoltare" sau contul 208 „Alte imobilizări necorporale", în funcţie de stadiul realizării proiectului şi de modul de îndeplinire a condiţiilor de recunoaştere a acestuia ca activ.

Eventualele ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie se transferă, de asemenea, fie asupra rezultatului reportat (articol contabil 2933 „Ajustări

Scanned with OKEN Scanner

pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie" = 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene"), fie asupra contului 2903 „Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare" sau contului 2908 „Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale".

De asemenea, orice sold al activelor recunoscute anterior, care au rezultat în urma activităţii de descopertă efectuate în etapa de producţie, trebuie să fie recunoscut în măsura în care la acea dată există rămasă o componentă identificabilă a filonului cu care acestea se pot asocia. Aceste solduri se amortizează pe durata de viaţă utilă preconizată rămasă a componentei identificate a filonului, componentă asociată fiecărui predecesor al activului de descopertă. În cazul în care nu există o componentă identificabilă a filonului căreia să-i fie asociată respectiva sumă, contravaloarea corespunzătoare se recunoaşte în rezultatul reportat (contul 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene").

Sumele reprezentând avansuri acordate pentru imobilizări corporale, respectiv necorporale, se preiau în conturile 4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale" şi 4094 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale", la valoarea rezultată din evaluarea efectuată la 31 decembrie 2014.

Sumele care au fost reflectate în contul 106 „Rezerve", reprezentând diferenţa dintre valoarea acţiunilor dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităţilor la care se deţin respectivele titluri se reiau la venituri (contul 768 „Alte venituri financiare") la data scoaterii din evidenţă a respectivelor titluri.

Scanned with OKEN Scanner

Pe lângă conturile noi introduse, prin OMFP 1802/2014 au fost redenumite şi reclasificate o serie de conturi, pe care le prezentăm centralizat în următorul tabel:

Conturi conform OMFP 1802/2014		**Conturi conform OMFP 3055/2009**	
1017	Patrimoniul privat		Cont nou
103	Alte elemente de capitaluri proprii		Cont nou
1031	Beneficii acordate angajaţilor sub forma instrumentelor de capitaluri proprii	1068	Alte rezerve/analitic distinct
1033	Diferenţe de curs valutar în relaţie cu investiţia netă într-o entitate străină	1067	Rezerve din diferenţe de curs valutar în relaţie cu investiţia netă într-o entitate străină
1038	Diferenţe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării şi alte elemente de capitaluri proprii	1064	Rezerve de valoare justă
107	Diferenţe de curs valutar din conversie	107	Rezerve din conversie
1173	Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile		Cont nou
1175	Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	1065	Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
1176	Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene	1176	Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene
1411	Câştiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii	141	Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii/analitic distinct

Scanned with OKEN Scanner

1412	Câştiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii	141	Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii/analitic distinct
1491	Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii	1495	Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii/analitic distinct
1495	Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deţinute	1491	Pierderi rezultate din reorganizări şi care sunt determinate de anularea titlurilor deţinute
1498	Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii	1495	Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii/analitic distinct
1517	Provizioane pentru terminarea contractului de muncă		Cont nou
1663	Datorii faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun	1663	Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare
1686	Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun	1686	Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare
169	Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii		Cont nou
1691	Prime privind rambursarea obligaţiunilor	169	Prime privind rambursarea obligaţiunilor
1692	Prime privind rambursarea altor datorii		Cont nou
206	Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale		Cont nou
213	Instalaţii tehnice şi mijloace de transport	213	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii
215	Investiţii imobiliare		Cont nou
216	Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

217	Active biologice productive	2134	Animale şi plantaţii
223	Instalaţii tehnice şi mijloace de transport în curs de aprovizionare	223	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii în curs de aprovizionare/ analitic distinct
227	Active biologice productive în curs de aprovizionare	223	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii în curs de aprovizionare/ analitic distinct
235	Investiţii imobiliare în curs de execuţie		Cont nou
262	Acţiuni deţinute la entităţi asociate	263	Interese de participare/ analitic distinct
263	Acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun	263	Interese de participare/ analitic distinct
2673	Creanţe faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun	2673	Creanţe legate de interesele de participare
2674	Dobânda aferentă creanţelor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun	2674	Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare
2692	Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţi asociate	2692	Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare/analitic distinct
2693	Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţi controlate în comun	2692	Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare/analitic distinct
2695	Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare	2693	Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare
2806	Amortizarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	2803	Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare/analitic distinct
2813	Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport	2813	Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor/ analitic distinct
2815	Amortizarea investiţiilor imobiliare		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

2816	Amortizarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale		Cont nou
2817	Amortizarea activelor biologice productive	2813	Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor/ analitic distinct
2906	Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	2903	Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare/ analitic distinct
2913	Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor şi mijloacelor de transport	2913	Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor/analitic distinct
2915	Ajustări pentru deprecierea investiţiilor imobiliare		Cont nou
2916	Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale		Cont nou
2917	Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive	2913	Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor/analitic distinct
2935	Ajustări pentru deprecierea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie		Cont nou
2962	Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	2962	Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare
2964	Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entităţile afiliate	2964	Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entităţile afiliate
2965	Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun	2965	Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor legate de interesele de participare
326	Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare	326	Animale în curs de aprovizionare

Scanned with OKEN Scanner

347	Produse agricole		Cont nou
356	Active biologice de natura stocurilor aflate la terţi	356	Animale aflate la terţi
361	Active biologice de natura stocurilor	361	Animale şi păsări
368	Diferenţe de preţ la active biologice de natura stocurilor	368	Diferenţe de preţ la animale şi păsări
3947	Ajustări pentru deprecierea produselor agricole		Cont nou
3955	Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terţi		Cont nou
3956	Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terţi	3956	Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terţi
396	Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor	396	Ajustări pentru deprecierea animalelor
4093	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	232	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
4094	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	234	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
453	Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun	453	Decontări privind interesele de participare
4531	Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun	4531	Decontări privind interesele de participare
4538	Dobânzi aferente decontărilor cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun	4538	Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
606	Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor	606	Cheltuieli privind animalele şi păsările
615	Cheltuieli cu pregătirea personalului		Cont nou
642	Cheltuieli cu avantajele în natură şi tichetele acordate salariaţilor		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

6421	Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaţilor		Cont nou
6422	Cheltuieli cu tichetele acordate salariaţilor	642	Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor
643	Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii	644	Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
644	Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit	643	Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
655	Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale		Cont nou
6586	Cheltuieli reprezentând transferuri şi contribuţii datorate în baza unor acte normative speciale		Cont nou
6587	Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente similare	671	Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare
6651	Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută		Cont nou
6652	Diferenţe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină		Cont nou
6817	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial		Cont nou
686	Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru pierdere de valoare	686	Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare
6861	Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

6868	Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor şi a altor datorii	6868	Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
701	Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole şi a activelor biologice de natura stocurilor		
7015	Venituri din vânzarea produselor finite	701	Venituri din vânzarea produselor finite
7017	Venituri din vânzarea produselor agricole		Cont nou
7018	Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor		Cont nou
725	Venituri din producţia de investiţii imobiliare		Cont nou
7419	Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri	7417	Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
755	Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale		Cont nou
7612	Venituri din acţiuni deţinute la entităţi asociate	7613	Venituri din interese de participare/analitic distinct
7613	Venituri din acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun	7613	Venituri din interese de participare/analitic distinct
7615	Venituri din alte imobilizări financiare		Cont nou
7651	Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută		Cont nou
7652	Diferenţe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

ERORILE CONTABILE ŞI CORECTAREA ACESTORA

3.1. Erori de aplicare a politicilor contabile

Modificările de politici contabile pot fi determinate de:

- iniţiativa entităţii, caz în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situaţiile financiare anuale;
- o decizie a unei autorităţi competente şi care se impune entităţii (modificare de reglementare), caz în care modificarea nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menţionată în acestea.

Modificarea de politică contabilă la iniţiativa entităţii poate fi determinată de:

- o modificare excepţională intervenită în situaţia entităţii sau în contextul economico-financiar în care aceasta îşi desfăşoară activitatea;
- obţinerea unor informaţii credibile şi mai relevante.

Exemple de situaţii care justifică modificarea de politici contabile pot fi:

- admiterea la tranzacţionare pe o piaţă reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entităţii sau retragerea lor de la tranzacţionare;

Scanned with OKEN Scanner

- schimbarea acţionariatului, datorată intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informaţii mai fidele;

- fuziuni şi divizări efectuate la valori contabile, caz în care se impune armonizarea politicilor contabile ale societăţii absorbite cu cele ale societăţii absorbante etc.

Schimbarea conducătorilor entităţii nu justifică modificarea politicilor contabile.

Nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

- aplicarea unei politici contabile pentru tranzacţii, alte evenimente sau condiţii care diferă, ca fond, de cele care au avut loc anterior; şi
- aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacţii, alte evenimente sau condiţii care nu au avut loc anterior sau care au fost nesemnificative.

Aplicarea iniţială a politicii de reevaluare a imobilizărilor corporale trebuie tratată ca o reevaluare, potrivit prevederilor de la „Reevaluarea imobilizărilor corporale".

Efectele modificării politicilor contabile aferente exerciţiilor financiare precedente se înregistrează pe seama rezultatului reportat (contul 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile"), dacă efectele modificării pot fi cuantificate.

Efectele modificării politicilor contabile aferente exerciţiului financiar curent se contabilizează pe seama conturilor de cheltuieli şi venituri ale perioadei.

Dacă efectul modificării politicii contabile este imposibil de stabilit pentru perioadele trecute, modificarea politicilor contabile se efectuează pentru perioadele viitoare, începând cu exerciţiul financiar curent şi exerciţiile financiare următoare celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul modificării politicilor contabile pentru o perioadă anterioară, entităţile trebuie să ia în considerare efectele fiscale ale acestora.

Exemplu:

O societate are înregistrate cheltuielile de constituire în valoare de 5.000 lei, din 01.01.2012, cu o perioadă de amortizare de 5 ani.

La 31.12.2014 se decide modificarea politici contabile de recunoaştere a cheltuielilor de constituire şi anume recunoaşterea lor pe costul perioadei în care au fost efectuate.

Înregistrarea în contabilitate a retratării:

➢ *eliminarea cheltuielilor de constituire şi a amortizării aferente calculate:*

- pentru amortizarea înregistrată înainte de 2014 = = 5.000 / 5 x 2

2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire	=	*1173 Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile*	*2.000*

- pentru amortizarea înregistrată în 2014 = 5.000 / 5 x 1

2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire	=	*6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*1.000*

1173 Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile	=	*201 Cheltuieli de constituire*	*5.000*

Scanned with OKEN Scanner

Atenție!

Pentru anii fiscali 2012 şi 2013 trebuie corectată şi retransmisă declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit".

Influențe în calculul impozitului pe profit:

- la 2012 se majorează cheltuielile cu 5.000 lei prin trecerea cheltuielilor de constituire pe cost şi se diminuează cheltuielile cu 1.000 lei prin stornarea cheltuielii cu amortizarea. Impozit pe profit de stornat = 4.000 leix16% = 640 lei;

- la 2013 se diminuează cheltuielile cu 1.000 lei prin stornarea cheltuielii cu amortizarea. Impozit pe profit de plată = 1.000 leix16% = 160 lei.

Modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă este cerută de lege sau are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile entității.

În cazul modificării unei politici contabile, entitatea trebuie să menționeze în notele explicative natura modificării politicii contabile, precum şi motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile şi mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei şi tendința reală a rezultatelor activită-ții entității.

3.2. Corectarea erorilor contabile

Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente. Acestea se efectuează la data constatării lor.

Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni şi declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una

Scanned with OKEN Scanner

sau mai multe perioade anterioare rezultând din greşeala de a utiliza sau de a nu utiliza informaţii credibile care:

- erau disponibile la momentul la care situaţiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;
- ar fi putut fi obţinute în mod rezonabil şi luate în considerare la întocmirea şi prezentarea acelor situaţii financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greşelilor matematice, greşelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greşite a evenimentelor şi fraudelor.

Erorile din perioadele anterioare se referă inclusiv la prezentarea eronată a informaţiilor în situaţiile financiare anuale.

Corectarea erorilor se face după cum urmează:

- erorile aferente exerciţiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit şi pierdere;
- erorile semnificative aferente exerciţiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile").

Erorile nesemnificative aferente exerciţiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuşi, potrivit politicilor contabile aprobate, erorile nesemnificative pot fi corectate pe seama contului de profit şi pierdere.

Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influenţeze informaţiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situaţiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală ori cumulată a elementelor.

Scanned with OKEN Scanner

Corectarea erorilor aferente exerciţiilor financiare precedente nu determină modificarea situaţiilor financiare ale acelor exerciţii. Corectarea acestora nu presupune ajustarea informaţiilor comparative prezentate în situaţiile financiare. Informaţii comparative referitoare la poziţia financiară şi performanţa financiară, respectiv modificarea poziţiei financiare, sunt prezentate în notele explicative.

În notele explicative la situaţiile financiare trebuie prezentate informaţii cu privire la natura erorilor constatate şi perioadele afectate de acestea.

Înregistrarea stornării unei operaţiuni contabile aferente exerciţiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operaţiunii iniţiale (stornare în roşu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcţie de politica contabilă şi programele informatice utilizate.

Exemplu:

În situaţia în care primim facturi din 2014 în anul 2015, din punct de vedere contabil, avem 2 situaţii:

1. facturi primite înainte de depunerea situaţiilor financiare;

2. facturi primite după depunerea situaţiilor fiannciare:

- *facturi cu valori nesemnificative;*
- *facturi cu valori semnificative.*

A. Valorile nesemnificative

S.C.X SA primeşte o factură de prestări servicii din 30.09.2014 în data de 30 iunie 2015. Factura are o valoare de 1.000, TVA 24%.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit politicii contabile a entităţii, valorile nesemnificative aferente exerciţiilor financiare precedente se efectuează pe seama contului de profit şi pierdere, respectiv a veniturilor şi cheltuielilor, după caz.

Presupunem că, potrivit politicii contabile a S.C. X SA, orice eroare este semnificativă dacă valoarea acesteia este mai mare decât 1% din activul net al entităţii, respective 150.000 lei. Conform politicii contabile a entităţii, valoarea este semnificativă în cazul în care este mai mare de 1.500 lei (1% x 150.000 lei).

În situaţia prezentată, valoarea este nesemnificativă (1.000 lei), având o valoare inferioară pragului de semnificaţie al entităţii S.C. X SA (1.500 lei).

- Înregistrarea facturii primite:

% *628 Cheltuieli privind serviciile prestate* *4426 TVA deductibil*	=	*401 Furnizori*	*1.240 lei* *1.000 lei* *240 lei*

Din punct de vedere fiscal entitatea va trebui:

- *să depună declaraţii rectificative pentru declaraţiile 100 depuse aferente trim. III şi trim. IV din anul 2014;*
- *să refacă calculul impozitului pe profit aferent anului 2014,*
- *să depună declaraţie rectificativă la 101 „Declaraţie privind impozitul pe profit",*
- *să înregistreze corecţia de impozit în contabilitate:*

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	*441 Impozit pe profit*	*-160 lei*

Scanned with OKEN Scanner

- Închiderea conturilor de cheltuieli

121 Profitul/pierderea exercițiului	=	*%* *628 Cheltuieli privind serviciile prestate* *691 Cheltuieli cu impozitul pe profit*	*840 lei* *1.000 lei* *-160 lei*

Tratamentul TVA se va face, de asemenea, conform Codului Fiscal.

B. Valorile semnificative

S.C.X SA primeşte o factură de prestări servicii din 30.09. 2014 în data de 30 iunie 2015. Factura are o valoare de 10.000, TVA 24%.

Potrivit politicii contabile a entității, valorile semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama contului de profit şi pierdere, respectiv a veniturilor şi cheltuielilor, după caz.

Presupunem că, potrivit politicii contabile a S.C. X SA, orice eroare este semnificativă dacă valoarea acesteia este mai mare decât 1% din activul net al entității, respective 150.000 lei. Conform politicii contabile a entității, valoarea este semnificativă în cazul în care este mai mare de 1.500 lei (1% x 150.000 lei).

În situația prezentată, valoarea este semnificativă (10.000 lei), având o valoare superioară pragului de semnificație al entității S.C. X SA (1.500 lei).

- Înregistrarea facturii primite:

% *1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile* *4426 TVA deductibil*	=	*401 Furnizori*	*12.400 lei* *10.000 lei* *2.400 lei*

Scanned with OKEN Scanner

Atenție! ***Din punct de vedere fiscal tratamentul va fi la fel ca în exemplul de mai sus.***

Înregistrarea corecției de impozit în contabilitate:

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile/ pierdere din corectare erori 2010	=	*441 Impozit pe profit*	*-1.600 lei*

Prin înregistrarea facturii respective a rezultat o pierdere contabilă reportată de 8.400 lei. La sfârşitul exercițiului financiar 2015, societatea a realizat un profit net de 25.000 lei.

Astfel, conform reglementărilor contabile, la repartizarea profitului net obținut la finele exercițiului financiar 2015 în sumă de 25.000 lei, entitatea va avea în vedere acoperirea, cu prioritate, a pierderii rezultate din anul precedent.

După aprobarea de către AGA a situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar 2015, repartizarea profitului pentru acoperirea pierderii rezultate ca urmare a corectării erorilor se înregistrează astfel:

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	*1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*	*8.400 lei*

În cazul în care se primesc facturi cu data de 2014 în anul 2015, înainte de depunerea situațiilor financiare, acestea trebuiesc înregistrate în anul 2014 şi făcute corecțiile respective:

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea documentelor în contabilitate în anul 2014;

- recalcularea TVA şi trecut la rândurile de regularizări din decontul lunii în care se primeşte factura;

- refacerea declaraţiilor sau depunerea rectificativelor pentru declaraţiile: 100, 101, 390 şi 394.

3.3. Estimări în contabilitate şi corectarea acestora

Ca rezultat al incertitudinilor inerente în desfăşurarea activităţilor, unele elemente ale situaţiilor financiare anuale nu pot fi evaluate cu precizie, ci doar estimate. Se pot solicita, de exemplu, estimări ale: clienţilor incerţi; uzurii morale a stocurilor; duratei de viaţă utile, precum şi a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activele amortizabile etc.

Procesul de estimare implică raţionamente bazate pe cele mai recente informaţii credibile avute la dispoziţie. O estimare poate necesita revizuirea dacă au loc schimbări privind circumstanţele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informaţii sau a unei mai bune experienţe. Prin natura ei, revizuirea unei estimări nu reprezintă corectarea unei erori.

O modificare în baza de evaluare aplicată reprezintă o modificare în politica contabilă şi nu reprezintă o modificare în estimările contabile.

Dacă entitatea are dificultăţi în a face distincţie între o modificare de politică contabilă şi o modificare de estimare, aceasta se tratează ca o modificare a estimării.

Scanned with OKEN Scanner

Efectul modificării unei estimări contabile se recunoaşte prospectiv prin includerea sa în rezultatul:

- perioadei în care are loc modificarea, dacă aceasta afectează numai perioada respectivă (de exemplu, ajustarea pentru clienţi incerţi); sau
- perioadei în care are loc modificarea şi al perioadelor viitoare, dacă modificarea are efect şi asupra acestora (de exemplu, durata de viaţă utilă a imobilizărilor corporale).

Exemplu:

O societate are prevăzut în contractul colectiv de muncă, acordarea de beneficii pentru persoanele care vor ieşi la pensie. Provizionul, estimat şi calculat de actuarişti calificaţi, este în valoare de 65.000 lei la 31.12.2013 şi de 70.000 lei la 31.12.2014.

Această datorie nu era înregistrată în evidenţele contabile la 31.12.2014, aşadar se va recunoaşte în evidenţele contabile acest provizion:

- înregistrarea provizionului pentru beneficiile angajaţilor înainte de 2014

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	=	*1517 Provizioane pentru terminarea contractului de muncă*	*65.000*

- înregistrarea provizionului pentru beneficiile angajaţilor în 2014

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	*1517 Provizioane pentru terminarea contractului de muncă*	*5.000*

Scanned with OKEN Scanner

3.4. Evenimente ulterioare datei bilanțului

Evenimentele care apar după data bilanțului pot furniza informații suplimentare referitoare la perioada raportată față de cele cunoscute la data bilanțului. Dacă situațiile financiare anuale nu au fost aprobate, acestea trebuie ajustate pentru a reflecta şi informațiile suplimentare, dacă informațiile respective se referă la condiții (evenimente, operațiuni etc.) care au existat la data bilanțului.

Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc între data bilanțului şi data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

Prin autorizarea situațiilor financiare anuale se înțelege aprobarea acestora de către un consiliu director, administratori sau alte organe de conducere, potrivit organizării entității, în vederea înaintării lor spre aprobare, conform legii.

Evenimentele ulterioare datei bilanțului includ toate evenimentele ce au loc până la data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere, chiar dacă acele evenimente au loc după declararea publică a profitului sau a altor informații financiare selectate.

Pot fi identificate două tipuri de evenimente ulterioare datei bilanțului:

- cele care fac dovada condițiilor care au existat la data bilanțului. Aceste evenimente ulterioare datei bilanțului conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale; şi
- cele care oferă indicații despre condiții apărute ulterior datei bilanțului. Aceste evenimente ulterioare datei bilanțului nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul evenimentelor ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, entitatea ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare, pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei bilanțului.

Exemple de evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare şi care impun ajustarea de către entitate a valorilor recunoscute în situațiile sale financiare sau recunoaşterea de elemente ce nu au fost anterior recunoscute sunt următoarele:

- *soluționarea ulterioară datei bilanțului a unui litigiu care confirmă că o entitate are o obligație prezentă la data bilanțului. Entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior, legat de acest litigiu, sau recunoaşte un nou provizion. Ca urmare, entitatea nu prezintă o datorie contingentă;*
- *falimentul unui client, survenit ulterior datei bilanțului, confirmă de obicei că la data bilanțului exista o pierdere aferentă unei creanțe comerciale şi, în consecință, entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a creanței comerciale;*
- *descoperirea de fraude sau erori ce arată că situațiile financiare anuale sunt incorecte;*
- *vânzarea stocurilor după perioada de raportare poate fi o probă a valorii realizabile nete la finalul perioadei de raportare;*
- *determinarea ulterioară perioadei de raportare a costului activelor cumpărate sau a încasărilor din activele vândute înainte de finalul perioadei de raportare (de exemplu, reduceri comerciale şi financiare acordate, respectiv primite, după încheierea exercițiului financiar);*
- *determinarea ulterioară perioadei de raportare a valorii primelor şi a altor drepturi cuvenite angajaților pentru exercițiul financiar încheiat, dacă entitatea are obligația de a plăti aceste sume.*

Scanned with OKEN Scanner

În cazul evenimentelor ulterioare datei bilanţului care nu conduc la ajustarea situaţiilor financiare anuale, entitatea nu îşi ajustează valorile recunoscute în situaţiile sale financiare pentru a reflecta acele evenimente ulterioare datei bilanţului.

Exemplu de eveniment ulterior datei bilanţului care nu conduce la ajustarea situaţiilor financiare anuale este diminuarea valorii de piaţă a valorilor mobiliare, în intervalul de timp dintre data bilanţului şi data la care situaţiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

Dacă o entitate primeşte, ulterior datei bilanţului, informaţii despre condiţiile ce au existat la data bilanţului, entitatea trebuie să actualizeze prezentările de informaţii ce se referă la aceste condiţii, în lumina noilor informaţii.

Atunci când evenimentele ulterioare datei bilanţului care nu conduc la ajustarea situaţiilor financiare anuale sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor.

În consecinţă, o entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente ulterioare datei bilanţului:

- natura evenimentului; şi
- o estimare a efectului financiar sau o menţiune conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie făcută.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

O societate care are constituită o creanţă pentru un client, la 31.12.2014, în valoare de 5.000 lei, în luna februarie a anului 2015 intra în posesia hotărârii definitive şi irevocabile de intrare în faliment a respectivului client.

Această informaţie trebuie contabilizată în situaţiile financiare ale anului 2014 astfel:

- trecerea clientului în clienţi incerţi :

4418 Clienţi incerţi sau în litigiu	=	*4111 Clienţi*	*5.000 lei*

- constituirea ajustării pentru depreciere:

6814 Cheltuieli din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	=	*491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi*	*5.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

ÎNCHIDEREA ANUALĂ

4.1. Inventarierea anuală a activelor, datoriilor şi capitalurilor

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea şi evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

În situațiile financiare anuale elementele de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se reflectă şi se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Prezentele reguli de evaluare se aplică inclusiv în cazul bunurilor care au fost aduse drept aport la capital şi al activelor în curs de execuție.

Baza legală pentru efectuarea inventarierii patrimoniului este Ordinul nr. 2861 din 09/10/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii. Acest ordin obligă administratorii, ordonatorii de credite sau alte persoane care au obligația gestionării entităților, care sunt obligate să aplice acest ordin, să emită şi să aprobe proceduri proprii privind efectuarea inventarierii, adaptate specificului activității în baza normelor date. Aceste proceduri se vor da comisiilor de inventariere.

Scanned with OKEN Scanner

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991 şi în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării entităţii.

Inventarierea trebuie efectuată la începutul activităţii, cel puţin o dată în cursul exerciţiului financiar pe parcursul funcţionării lor, în cazul fuziunii sau încetării activităţii, precum şi în următoarele situaţii:

- la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;
- ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;
- cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- ca urmare a calamităţilor naturale sau a unor cazuri de forţă majoră;
- în alte cazuri prevăzute de lege.

În cazul în care, în situaţiile enumerate mai sus, sunt inventariate toate elementele de natura activelor dintr-o gestiune, aceasta poate ţine loc de inventariere anuală, cu aprobarea conducerii entităţii.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situaţiei reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii. Practic toate conturile din balanţa de verificare trebuiesc inventariate.

Toate elementele de natura activelor trebuie să fie date în răspundere gestionară sau în folosinţă, după caz, salariaţilor ori administratorilor entităţii.

Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia

Scanned with OKEN Scanner

încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere şi specificul activității fiecărei entități. La entitățile cu activitate complexă, bunurile pot fi inventariate şi înaintea datei de încheiere a exercițiului financiar, cu condiția asigurării valorificării şi cuprinderii rezultatelor inventarierii în situațiile financiare anuale întocmite pentru exercițiul financiar respectiv.

Atenție!

Nu se poate efectua inventarierea în anul următor pentru anul precedent (în ianuarie pentru soldurile de la 31.12.N). Inventarierea trebuie efectuată la data de 31.12.N pentru entitățile mici care pot termina într-o singură zi sau înainte de data de 31.12.N pentru entitățile mari.

Pentru acestea din urmă şi în situația inventarierii unor gestiuni pe parcursul anului, în registrul-inventar se cuprinde valoarea stocurilor faptice inventariate şi înscrise în listele de inventariere actualizate cu intrările şi ieşirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii şi data încheierii exercițiului financiar. (ex.: daca vom face inventarierea pe baza soldurilor de la 30.11.N vom actualiza listele de inventar la data de 31.12.N cu intrările şi ieşirile din luna decembrie astfel încât să putem prelua în registrul-inventar soldurile corecte.)

Etapele inventarierii:

1. Emiterea Deciziei de inventariere

Administratorul societății (sau persoana asimilată) emite Decizia privind efectuarea inventarierii. Decizia va cuprinde:

- componența comisiilor de inventariere pentru fiecare element partimonial (numele preşedintelui şi membrilor comisiei);
- modul de efectuare a inventarierii;

Scanned with OKEN Scanner

- metoda de inventariere utilizată;
- gestiunea supusă inventarierii;
- data de începere şi de terminare a operaţiunilor.

La entităţile al căror număr de salariaţi este redus, inventarierea poate fi efectuată de către o singură persoană sau chiar de administrator.

Comisiile de inventariere pot fi coordonate, acolo unde este cazul, de către o comisie centrală, numită şi ea prin Decizia de inventariere. Comisia centrală de inventariere are sarcina să organizeze, să instruiască, să supravegheze şi să controleze modul de efectuare a operaţiunilor de inventariere şi va răspunde de efectuarea tuturor lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor legale şi a procedurilor aprobate privind efectuarea inventarierii.

Atenţie! **Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii, contabilii care ţin evidenţa gestiunii respective şi nici auditorii interni sau statutari.**

2. Efectuarea inventarierii

Comisia de inventariere va primi din partea serviciului financiar-contabilitate dosarele de inventariere care vor cuprinde: listele de inventar, decizia de inventariere, procedurile privind efectuarea inventarierii şi, în funcţie de numărul de gestionari, formulare tipizate ale declaraţiei de inventar. Aceasta va trebui :

- să identifice toate locurile (încăperile) în care există bunuri ce urmează a fi inventariate;
- să asigure închiderea şi sigilarea spaţiilor de depozitare, în prezenţa gestionarului, ori de câte ori se întrerup operaţiunile de inventariere şi se părăseşte gestiunea;

Scanned with OKEN Scanner

- să bareze şi să semneze, la ultima operaţiune, fişele de magazie, menţionând data la care s-au inventariat bunurile, să vizeze documentele care privesc intrări sau ieşiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate, să dispună înregistrarea acestora în fişele de magazie şi predarea lor la contabilitate, astfel încât situaţia scriptică a gestiunii să reflecte realitatea;
- să verifice numerarul din casă şi să stabilească suma încasărilor din ziua curentă, solicitând depunerea numerarului la casieria entităţii (la gestiunile cu vânzare cu amănuntul);
- să controleze dacă toate instrumentele şi aparatele de măsură sau de cântărire au fost verificate şi dacă sunt în bună stare de funcţionare;
- să afişeze la loc vizibil, pe toată durata inventarierii, programul şi perioada inventarierii.

Inventarierea imobilizărilor necorporale se efectuează prin constatarea existenţei şi apartenenţei acestora la entităţile deţinătoare, iar în cazul brevetelor, licenţelor, mărcilor de fabrică şi al altor imobilizări necorporale este necesară dovedirea existenţei acestora pe baza titlurilor de proprietate sau a altor documente juridice de atestare a unor drepturi legale.

Inventarierea terenurilor se efectuează pe baza documentelor care atestă dreptul de proprietate al acestora şi a altor documente, potrivit legii.

Clădirile se inventariază prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate şi a dosarului tehnic al acestora.

Construcţiile şi echipamentele speciale cum sunt: reţelele de energie electrică, termică, gaze, apă, canal, telecomunicaţii, căile ferate şi altele similare se inventariază potrivit regulilor stabilite de deţinătorii acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Imobilizările corporale care în perioada inventarierii se află în afara entității, plecate în cursă de lungă durată, mașinile de forță și utilajele energetice, mașinile, utilajele și instalațiile de lucru, aparatele și instalațiile de măsurare, control și reglare și mijloacele de transport date pentru reparații în afara entității se inventariază înaintea ieșirii lor temporare din gestiunea entității sau prin confirmare scrisă primită de la entitatea unde acestea se găsesc, potrivit procedurilor proprii aprobate.

În listele de inventariere a imobilizărilor necorporale și corporale, aflate în curs de execuție, se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii.

Bunurile existente în entitate și aparținând altor entități (închiriate, în leasing, în concesiune, în administrare, în custodie, primite în vederea vânzării în regim de consignație, spre prelucrare etc.) se inventariază și se înscriu în liste de inventariere distincte.

Listele de inventariere cuprinzând bunurile aparținând terților se trimit și persoanei fizice sau juridice, române ori străine, după caz, căreia îi aparțin bunurile respective, în termen de cel mult 15 zile lucrătoare de la terminarea inventarierii, urmând ca proprietarul bunurilor să comunice eventualele nepotriviri în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea listelor de inventariere. Neprimirea confirmării privind bunurile existente la terți nu reprezintă confirmare tacită.

Societățile de leasing trebuie să solicite utilizatorilor furnizarea listelor de inventariere cu bunurile care fac obiectul contractelor de leasing. În baza datelor cuprinse în aceste lis-

Scanned with OKEN Scanner

te, societatea de leasing poate calcula şi înregistra ajustări pentru deprecierea imobilizărilor sau a creanţelor imobilizate, după caz.

Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mişcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum şi pentru creanţele şi obligaţiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere distincte sau situaţii analitice separate, după caz.

Înainte de începerea inventarierii produselor în curs de execuţie şi a semifabricatelor din producţia proprie, este necesar:

- să se predea la magazii şi la depozite, pe baza documentelor, toate produsele şi semifabricatele a căror prelucrare a fost terminată;
- să se colecteze din secţii sau ateliere toate produsele reziduale şi deşeurile, întocmindu-se documentele de constatare;
- să se întocmească documentele de constatare şi să se clarifice situaţia semifabricatelor a căror utilizare este îndoielnică.

Inventarierea se efectuează, de asemenea, pentru lucrările şi serviciile în curs de execuţie sau neterminate.

Materiile prime, materialele, piesele de schimb, semifabricatele etc., aflate în secţiile de producţie şi nesupuse prelucrării, nu se consideră produse în curs de execuţie. Acestea se inventariază separat şi se repun în conturile din care provin, diminuându-se cheltuielile, iar după terminarea inventarierii acestora se evidenţiază în conturile iniţiale de cheltuieli.

Inventarierea produselor, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie din cadrul secţiilor auxiliare se face prin stabilirea stadiului de executare a acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Inventarierea lucrărilor de modernizare nefinalizate sau de reparaţii ale clădirilor, instalaţiilor, maşinilor, utilajelor, mijloacelor de transport şi ale altor bunuri se face prin verificarea la faţa locului a stadiului fizic al lucrărilor. Astfel de lucrări se consemnează într-o listă de inventariere distinctă, în care se indică denumirea obiectului supus modernizării sau reparaţiei şi valoarea determinată potrivit costului de deviz şi celui efectiv al lucrărilor executate.

Creanţele şi obligaţiile faţă de terţi sunt supuse verificării şi confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor de creanţe şi datorii care deţin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit "Extrasului de cont" (cod 14-6-3) sau punctajelor reciproce scrise. În situaţia entităţilor care efectuează decontarea creanţelor şi obligaţiilor pe bază de deconturi interne sau deconturi externe periodice confirmate de către parteneri, aceste documente pot ţine locul extraselor de cont confirmate.

Atenţie!

Disponibilităţile în lei şi în valută din casieria entităţii se inventariază în ultima zi lucrătoare a exerciţiului financiar, după înregistrarea tuturor operaţiunilor de încasări şi plăţi privind exerciţiul respectiv, confruntându-se soldurile din registrul de casă cu monetarul şi cu cele din contabilitate.

Disponibilităţile aflate în conturi la bănci sau la unităţile Trezoreriei Statului se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de acestea cu cele din contabilitatea entităţii. În acest scop, extrasele de cont din ziua de 31 decembrie sau din ultima zi bancară, puse la dispoziţie de instituţiile de credit şi unităţile Trezoreriei Statului, vor purta ştampila oficială a acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Inventarierea titlurilor pe termen scurt şi lung se efectuează pe baza documentelor care atestă deţinerea acestora (registrul acţionarilor, documente care au stat la baza achiziţiei sau primirii cu titlu gratuit) cu respectarea legislaţiei în vigoare.

Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poştale, a timbrelor fiscale, a tichetelor de călătorie, a tichetelor de masă, a tichetelor cadou, a tichetelor de creşă, a tichetelor de vacanţă, a bonurilor cantităţi fixe, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziţii şi altele asemenea se face la valoarea lor nominală, cu excepţia timbrelor cu valoare filatelică. Pentru bunurile de această natură, constatate fără utilitate (expirate, deteriorate), se întocmesc liste de inventariere distincte. Inventarierea timbrelor filatelice se efectuează potrivit procedurii elaborate în acest scop de către administratorii entităţilor care le au în evidenţă.

Pentru toate celelalte elemente de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, cu ocazia inventarierii, se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terţi se fac cereri de confirmare, care se vor ataşa la listele respective după primirea confirmării.

Atenţie!

Pe ultima filă a listei de inventariere, gestionarul trebuie să scrie „Toate bunurile şi valorile băneşti din gestiune au fost inventariate şi consemnate în listele de inventariere în prezenţa mea şi am/nu am obiecţii cu privire la modul de efectuare a inventarierii.

Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă de către preşedintele şi membrii comisiei de inventariere, de către gestionar, precum şi de către specialişti solicitaţi de către preşedintele comisiei de inventariere pentru participarea la identificarea bunurilor inventariate.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru elementele de natura activelor la care s-au constatat deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct comisia de inventariere face propuneri de ajustări pentru depreciere sau ajustări pentru pierdere de valoare, după caz, ori de înregistrare a unor amortizări suplimentare, acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste deprecieri.

Pentru toate plusurile, lipsurile şi deprecierile constatate la bunuri, precum şi pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripţie a creanţelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită explicaţii scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmăririi decontării creanţelor.

Pe baza explicaţiilor primite şi a documentelor analizate, comisia de inventariere stabileşte natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor şi deprecierilor constatate, precum şi natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispoziţiile legale, modul de regularizare a diferenţelor dintre datele din contabilitate şi cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

În cazul constatării unor lipsuri imputabile în gestiune, administratorii trebuie să impută persoanelor vinovate bunurile lipsă la valoarea lor de înlocuire.

La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracţiuni, se are în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiţii:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiaşi bun material, din cauza asemănării în ceea ce priveşte aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;
- diferenţele constatate în plus sau în minus să se refere la aceeaşi perioadă de gestiune şi la aceeaşi gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorată vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri.

Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje şi alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare datorită riscului de confuzie se aprobă anual de către administratori, ordonatorii de credite sau persoana care are obligația gestionării şi servesc pentru uz intern în cadrul entităților respective. Compensarea se face pentru cantități egale între plusurile şi lipsurile constatate.

În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat plusuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat lipsuri, se va proceda la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a diferenței în plus. Această eliminare se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.

În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat lipsuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat plusuri, se va proceda, de asemenea, la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a cantității care depăşeşte totalul cantitativ al plusurilor. Eliminarea se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.

Pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus.

În această situație, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile. Diferența

Scanned with OKEN Scanner

stabilită în minus în urma compensării şi aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezentând prejudiciu pentru entitate, se recuperează de la persoanele vinovate, în conformitate cu dispoziţiile legale.

Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenţei efective a lipsurilor şi numai în limita acestora. De asemenea, limitele de perisabilitate nu se aplică automat, acestea fiind considerate limite maxime.

3. Rezultatele inventarierii

Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic şi înscrise în listele de inventariere cu cele din evidenţa tehnico-operativă (fişele de magazie) şi din contabilitate.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal. Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conţină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii, numele şi prenumele membrilor comisiei de inventariere, numărul şi data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea inventariată, data începerii şi terminării operaţiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile şi propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor şi ale lipsurilor constatate şi persoanele vinovate, precum şi propuneri de măsuri în legătură cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fără mişcare, cu mişcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată şi propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic, propuneri de scoatere din funcţiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidenţă a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar şi declasare sau casare a unor stocuri, constatări privind păstrarea,

Scanned with OKEN Scanner

depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum şi alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor, administratorului, ordonatorului de credite sau persoanei responsabile cu gestiunea entității. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil şi al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluționării propunerilor făcute.

Decizia privind propunerile făcute trebuie emisă înainte de închiderea situațiilor financiare, în timp util, astfel încât rezultatele inventarierii să poată fi înregistrate în situațiile financiare ale anului inventariat.

4. Completarea Registrului inventar

Elementele de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere şi situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț.

Completarea registrului-inventar se efectuează în momentul în care se stabilesc soldurile tuturor conturilor bilanțiere, inclusiv cele aferente impozitului pe profit, şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, după caz.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității.

Scanned with OKEN Scanner

Pe baza registrului-inventar şi a balanţei de verificare întocmite la finele exerciţiului financiar se întocmeşte bilanţul, parte componentă a situaţiilor financiare anuale, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situaţia reală a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarului.

4.2. Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii

Plusurile de inventar - se înregistrează ca intrări

Bunurile constatate în plus se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la costul de achiziţie al acestora, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, în funcţie de preţul pieţei la data constatării sau de costul de achiziţie al bunurilor similare.

- plusuri de natura imobilizărilor corporale şi necorporale

2xx Conturi de imobilizări	=	4754 Plusuri la inventar de natura imobilizărilor

- plusuri de natura stocurilor

3xx Conturi de stocuri	=	758 Alte venituri din exploatare sau 6xx – Conturi de cheltuieli

Înregistrarea plusurilor de stocuri pe cont de venit sau diminuare de cheltuială se face în funcţie de locul în care acestea sunt constatate (depozite sau secţii de producţie).

Scanned with OKEN Scanner

- plusuri de natura producției în curs de fabricație sau produse neterminate constatate în secțiile de producție

331 Produse în curs de execuție 345 Produse finite 341 Semifabricate	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse

332 Servicii în curs de execuție	=	712 Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție

Minusurile de inventar

Bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă. Lipsurile imputabile se recuperează de la persoanele vinovate la valoarea de înlocuire.

Pentru lipsuri, sustrageri și orice ale fapte care produc pagube ce constituie infracțiuni, ordonatorul de credite este obligat să sesizeze organele de urmărire penală în condițiile și la termenele stabilite de lege.

Pagubele constatate la inventariere, imputate persoanelor vinovate, precum și debitorii deveniți insolvabili se evidențiază în contabilitate în conturi analitice distincte, iar în cadrul acestora, pe fiecare debitor, urmărindu-se recuperarea lor potrivit legii.

Scăderea din contabilitate a unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face în baza aprobării ordonatorului de credite respectiv, cu avizul ordonatorului de credite ierarhic superior.

Scanned with OKEN Scanner

- imobilizări corporale şi necorporale constatate minus, parţial amortizate

% 6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital 281 Amortizări privind imobilizările corporale 280 Amortizări privind imobilizările necorporale	=	Grupa 21 Grupa 20

- minus de natura stocurilor

Grupa 60	=	Grupa 30

şi concomitent, în cazul în care sunt minusuri imputabile

461 Debitori diverşi 428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul	=	% 7588 Alte venituri din exploatare 4427 TVA colectat

- lipsuri de natura stocurilor în depozite

6xx Conturi de cheltuieli	=	3xx Conturi de stocuri

- minusuri în cazul producţiei neterminate / produse neterminate din secţiile de producţie

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	331 Produse în curs de execuţie 345 Produse finite 341 Semifabricate

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea ajustărilor pentru depreciere, pe baza procesului-verbal de inventariere şi a listelor de inventariere:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

- înregistrarea reluării la venituri a ajustării pentru depreciere, cu ocazia inventarierii, pe baza procesului-verbal de inventariere, atunci când acestea nu mai au obiect, sau la scoaterea din evidenţă a imobilizărilor necorporale, pe baza facturii (în cazul vânzării imobilizării) sau a procesului-verbal de scoatere din evidenţă:

% 290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

- înregistrarea ajustărilor pentru imobilizările corporale înregistrate la cost, în cazul deprecierii reversibile

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	29X Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor

- înregistrarea deprecierilor pentru imobilizări corporale reevaluate pentru care există sold creditor la contul 105 aferent imobilizărilor corporale

105 Rezerve din reevaluare	=	21X Imobilizări corporale

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea deprecierilor la imobilizări corporale, în cazul în care în contul 105 „Rezerve din reevaluare" nu există o rezervă la nivelul deprecierii sau rezerva existentă nu acoperă deprecierea constatată

%	=	21X Imobilizări corporale	- cu deprecierea totală;
105 Rezerve din reevaluare			- cu deprecierea constatată în limita soldului contului 105;
6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor			- cu deprecierea care depăşeşte soldul contului 105

- înregistrarea ajustărilor pentru pierdere de valoare, la închiderea exerciţiului financiar, aferente imobilizărilor financiare

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

- înregistrarea reluării la venituri a ajustărilor pentru pierdere de valoare a imobilizărilor financiare

296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	7863 Venituri financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea constituirii ajustărilor pentru deprecierea stocurilor, cu ocazia inventarierii

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	39X Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie

- înregistrarea anulării ajustărilor sau diminuarea lor

39X Ajustări pentru dep. stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante

- înregistrarea creanţelor şi datoriilor prescrise, constatate la inventar şi scăzute din evidenţă, cu aprobările legale

654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi	=	411 Clienţi, 461 Debitori diverşi

401 Furnizori, 404 Furnizori de imobilizări, 462 Creditori diverşi	=	758 Alte venituri din exploatare

- ajustări pentru pierderi de valoare aferente creanţelor

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	491, 496 Ajustări pentru deprecierea creanţelor

Scanned with OKEN Scanner

Tratamentul contabil în cazul reevaluării imobilizărilor corporale

1. creşterea de valoare a unei imobilizări corporale

21X Imobilizări corporale	=	105 Rezerve din reevaluare

În cazul în care la o reevaluare anterioară a existat o cheltuială cu deprecierea acelei imobilizări corporale, înregistrarea se efectuează pe seama veniturilor, în limita deprecierii înregistrate anterior pe seama cheltuielilor:

21X Imobilizări corporale	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

În cazul în care creşterea de valoare depăşeşte deprecierea înregistrată anterior şi evidenţiată în contul 6813, diferenţa se înregistrează în contul 105

21X Imobilizări corporale	=	105 Rezerve din reevaluare

2. descreştere de valoare a imobilizărilor corporale

Situaţia în care există sold creditor la contul 105 aferent acelei imobilizări, la nivelul deprecierii constatate

105 Rezerve din reevaluare	=	21X Imobilizări corporale

Scanned with OKEN Scanner

Situaţia în care deprecierea este mai mare decât rezerva existentă sau nu există sold creditor la contul 105 aferent acelei imobilizări corporale

%	=	21X Imobilizări corporale	- cu deprecierea totală;
105 Rezerve din reevaluare			- cu deprecierea constatată în limita soldului contului 105;
6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor			- cu deprecierea care depăşeşte soldul contului 105

Aceste înregistrări nu sunt exhaustive. În funcţie de regulile de evaluare a elementelor bilanţiere se vor înregistra ajustări de valoare acolo unde este cazul, respectându-se principiile contabile.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5

SITUAŢIA FLUXURILOR DE TREZORERIE ŞI SITUAŢIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

5.1. Situaţia fluxurilor de trezorerie

Sunt obligate să întocmească situaţia fluxurilor de trezorerie entităţile mijlocii şi mari precum şi entităţile de interes public. Acestea întocmesc situaţia fluxurilor de trezorerie şi o prezintă drept parte integrantă a situaţiilor lor financiare, pentru fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situaţiile financiare anuale.

Situaţia fluxurilor de trezorerie trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din cursul perioadei, clasificate pe activităţi de exploatare, de investiţii şi de finanţare.

Fluxurile de trezorerie sunt intrările sau ieşirile de numerar şi echivalente de numerar.

O singură tranzacţie poate include fluxuri de trezorerie care sunt clasificate diferit.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: când rambursarea în numerar a unui împrumut include atât dobânda, cât și capitalul împrumutat, elementul de dobândă poate fi clasificat drept activitate de exploatare, iar elementul de capital, drept activitate de finanțare.

Unele tranzacții, cum ar fi vânzarea unui element al unei instalații, pot genera un câștig sau o pierdere, recunoscut(ă) în rezultatul perioadei curente. Fluxurile de trezorerie aferente acestui tip de tranzacții sunt fluxuri de trezorerie provenite din activități de investiții. Cu toate acestea, plățile în numerar pentru producerea sau dobândirea de active deținute în vederea închirierii către alții sunt fluxuri de trezorerie din activități de exploatare. Încasările de numerar din închirierea și vânzarea ulterioară a acestor active sunt, de asemenea, fluxuri de trezorerie din activități de exploatare.

Activități de exploatare

Activitățile de exploatare sunt principalele activități producătoare de venit ale entității, precum și alte activități care nu sunt activități de investiții sau de finanțare.

Fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare sunt derivate, în primul rând, din principalele activități producătoare de venit ale entității. Prin urmare, ele rezultă în general din tranzacțiile și alte evenimente care intră în determinarea profitului sau a pierderii.

Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de exploatare sunt:

- *încasările în numerar din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;*
- *încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;*

Scanned with OKEN Scanner

- *plăţile în numerar efectuate către furnizorii de bunuri şi prestatorii de servicii;*
- *plăţile în numerar efectuate către şi în numele angajaţilor;*
- *plăţile în numerar sau restituiri ale impozitelor pe profit, cu excepţia cazului în care pot fi asociate în mod specific activităţilor de investiţii şi de finanţare.*

Activităţi de investiţii

Activităţile de investiţii constau în achiziţionarea şi cedarea de active imobilizate şi de alte investiţii care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.

Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activităţi de investiţii sunt:

- *plăţile în numerar pentru dobândirea de imobilizări corporale, necorporale şi alte active imobilizate. Aceste plăţi le includ şi pe acelea care se referă la costurile de dezvoltare capitalizate şi la construcţia, în regie proprie, a imobilizărilor corporale;*
- *încasările în numerar din vânzarea de imobilizări corporale, necorporale şi alte active imobilizate;*
- *plăţile în numerar pentru dobândirea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi de interese în asocierile în participaţie (altele decât plăţile pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele deţinute în vederea plasării sau tranzacţionării);*
- *încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi din vânzarea de interese în asocierile în participaţie (altele decât încasările pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar şi pentru cele păstrate în vederea plasării sau tranzacţionării);*

Scanned with OKEN Scanner

- *avansurile în numerar și împrumuturile acordate altor părți;*
- *încasările în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor acordate altor părți.*

Activități de finanțare

Activitățile de finanțare sunt activități care au drept rezultat modificări ale dimensiunii și compoziției capitalurilor proprii și împrumuturilor entității.

Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de finanțare sunt:

- *încasările în numerar provenite din emisiunea de acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii;*
- *plățile în numerar efectuate către proprietari pentru a dobândi sau răscumpăra acțiunile entității;*
- *încasările în numerar provenite din emisiunea titlurilor de creanță, împrumuturilor, efectelor comerciale, obligațiunilor, ipotecilor și a altor împrumuturi pe termen scurt sau lung;*
- *rambursările în numerar ale sumelor împrumutate; și*
- *plățile în numerar efectuate de locatar pentru reducerea datoriei existente aferente unui contract de leasing financiar.*

Câștigurile și pierderile nerealizate care provin din variația cursurilor de schimb valutar nu sunt fluxuri de trezorerie. Totuși, efectul variației cursului de schimb valutar asupra numerarului și echivalentelor de numerar deținute sau datorate în valută este raportat în situația fluxurilor de trezorerie pentru a reconcilia numerarul și echivalentele de numerar la începutul și la sfârșitul perioadei. Această valoare este prezentată separat de fluxurile de trezorerie provenite din activități de

Scanned with OKEN Scanner

exploatare, de investiţii şi de finanţare şi include, dacă este cazul, diferenţele care ar fi apărut dacă respectivele fluxuri de trezorerie ar fi fost raportate la cursul de schimb de la sfârşitul perioadei.

Valoarea totală a dobânzii plătite de-a lungul unei perioade este prezentată în situaţia fluxurilor de trezorerie indiferent dacă a fost recunoscută drept cheltuială în profit sau pierdere sau dacă a fost capitalizată.

Atât dobânda plătită, cât şi dobânda şi dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din exploatare, deoarece intră în determinarea profitului sau a pierderii. Alternativ, dobânda plătită şi dobânda şi dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanţare şi, respectiv, din investiţii, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanţare sau a rentabilităţii investiţiilor.

Dividendele plătite pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanţare, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanţare. Alternativ, dividendele plătite pot fi clasificate drept componentă a fluxurilor de trezorerie din activităţi de exploatare, pentru a ajuta utilizatorii să determine capacitatea unei entităţi de a plăti dividende din fluxurile de trezorerie din exploatare.

Fluxurile de trezorerie agregate provenite din obţinerea sau pierderea controlului asupra filialelor sau altor întreprinderi trebuie prezentate separat şi clasificate drept activităţi de investiţii.

Fluxurile de trezorerie care rezultă din modificări ale participaţiilor în capitalurile proprii dintr-o filială care nu conduc la pierderea controlului trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie provenite din activităţi de finanţare.

Scanned with OKEN Scanner

Fluxurile de trezorerie provenite din impozitul pe profit trebuie prezentate separat și trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie din activități de exploatare, cu excepția situației în care pot fi identificate în mod specific cu activitățile de finanțare și de investiții.

Impozitele pe profit sunt generate în urma tranzacțiilor care dau naștere unor fluxuri de trezorerie clasificate într-o situație a fluxurilor de trezorerie drept activități de exploatare, de investiții și de finanțare. În timp ce cheltuiala cu impozitul poate fi alocată fără dificultate activităților de investiții sau celor de finanțare, fluxurile de trezorerie aferente impozitelor respective sunt, adesea, imposibil de identificat și pot apărea într-o perioadă diferită de cea a fluxurilor de trezorerie aferente tranzacției de bază. Prin urmare, impozitele plătite sunt clasificate de obicei drept fluxuri de trezorerie din activități de exploatare. Totuși, atunci când sunt posibile identificarea fluxului de trezorerie din impozite și alocarea lui unei tranzacții individuale care generează fluxuri de trezorerie clasificate drept activități de investiții sau de finanțare, fluxul de trezorerie din impozite va fi clasificat în mod corespunzător drept activitate de investiții sau de finanțare. Atunci când fluxurile de trezorerie din impozite sunt alocate mai multor clase de activități, se prezintă valoarea totală a impozitelor plătite.

O entitate trebuie să prezinte componentele de numerar și echivalente de numerar și trebuie să prezinte o reconciliere a valorilor din situația fluxurilor sale de trezorerie cu elementele echivalente raportate în situația poziției financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

O societate a efectuat următoarele tranzacţii, pe conturile de trezorerie, în cursul anului 2014:

Explicaţie din registrul jurnal	Cont debitor	Cont creditor	Sumă
Încasări clienţi externi din vânzarea de bunuri	51214	4111	5.666.609
Încasări clienţi interni din vânzarea de bunuri	5121	4111	30.869.254
Vanzări de bunuri către salariaţii proprii	5311	4282	78.692
Viramente interne	5121	581	1.805.987
Încasări dobânzi depozite	51218	766	1.066.941
Încasări din vânzarea unor obiecte de inventar	5311	7588	75.862
Restituire avans neutilizat	5311	542	10.564
Plăţi furnizori	401	5121	22.702.330
Plăţi avansuri furnizori	409	5121	1.058.795
Plăţi salarii	421	5121	2.670.280
Plăţi impozit pe salarii	444	5121	1.070.789
Plăţi asigurări sociale pentru salariaţi	4311	5121	1.392.026
	4312	5121	702.705
	4313	5121	348.006
	4314	5121	368.084
	4315	5121	56.886
	4371	5121	33.462
	4372	5121	33.462
	4373	5121	16.731
Plata impozitului pe profit	441	5121	1.758.932
Plăţi privind comisioanele bancare	627	5121	1.644.584
Plăţi TVA	4423	5121	3.806.552
Plată rovignetă	446	542	1.589

Scanned with OKEN Scanner

Plata TVA în vamă	*4426*	*5311*	*2.158.769*
Plată diurnă	*625*	*542*	*14.589*
Acordare avansuri	*542*	*5311*	*68.000*
Plăţi impozite şi taxe locale	*471*	*5121*	*1.874.590*
Plăţi impozite şi taxe locale	*446*	*5121*	*1.548.210*
Plăţi garanţii licitaţii	*2678*	*5121*	*1.258.900*
Viramente interne	*581*	*5121*	*1.805.987*
Plăţi pentru achiziţia unui teren	*404*	*5121*	*10.485.396*
Plăţi pentru achiziţia unui utilaj	*404*	*5124*	*3.521.000*
Plăţi pentru achiziţia a 3 autoturisme	*404*	*5121*	*350.450*
Încasarea unui împrumut pe termen lung	*5121*	*1621*	*3.800.000*
Plăţi dividende	*457*	*5121*	*8.370.419*

Viramentele interne şi avansurile de trezorerie acordate şi restituite nu vor fi luate în calcul deoarece nu generează intrări şi ieşiri de numerar din entitate.

Pe baza acestor date situaţia fluxurilor de trezorerie la 31.12.2014 se prezintă astfel:

FLUXUL DE TREZORERIE	***2013***	***2014***
I. Fluxuri de numerar din activităţi de exploatare		
***Total încasări** - din care:*	***54.138.118***	***37.757.358***
** încasări în numerar din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii*	*53.001.643*	*36.614.554*
** încasări în numerar provenite din redevenţe, onorarii, comisioane şi alte venituri*	*1.136.475*	*1.142.803*
Total plăţi – din care:	***23.821.184***	***44.520.272***
** plăţi în numerar către furnizorii de bunuri şi servicii*	*4.418.552*	*23.761.125*

Scanned with OKEN Scanner

** plăţi în numerar către şi în numele angajaţilor*	*5.883.253*	*6.692.432*
**dobânzi plătite*	*39.694*	*0*
** plăţi în numerar privind taxe şi impozite şi alte plăţi în numerar*	*13.479.685*	*14.066.715*
Flux net de numerar din activitatea de exploatare	***30.316.934***	***-6.762.914***
II. Fluxuri de numerar din activităţi de investiţii		
** încasări în numerar din vânzarea de terenuri şi clădiri, instalaţii şi echipamente, active necorporale şi alte active pe termen lung*		
** plăţi în numerar pentru achiziţionarea de terenuri şi mijloace fixe, active necorporale şi alte active pe termen lung*	*710.543*	*14.356.846*
Flux net de numerar din activitatea de investiţii	***-710.543***	***-14.356.846***
III. Fluxuri de numerar din activităţi de finanţare		
** încasări în numerar din emisiunea de acţiuni şi alte instrumente de capital propriu*		
** încasări în numerar din emisiunea de obligaţiuni, credite, ipoteci şi alte împrumuturi*		*3.800.000*
** plăţi dividende*	*866.386*	*8.370.419*
** rambursări în numerar a unor sume împrumutate*	*1.584.444*	*0*
Flux net de numerar din activitatea de finanţare	***-2.450.830***	***-4.570.419***
Fluxuri de numerar – Total	***27.155.561***	***-25.690.179***
Numerar la începutul perioadei	***15.896.000***	***43.051.561***
Numerar la sfârşitul perioadei	***43.051.561***	***17.361.382***

Scanned with OKEN Scanner

5.2. Situaţia modificărilor capitalului propriu

Sunt obligate să întocmească situaţia modificărilor capitalului propriu entităţile mijlocii şi mari precum şi entităţile de interes public.

Aceste entităţi întocmesc situaţia modificărilor capitalului propriu şi o prezintă drept parte integrantă a situaţiilor lor financiare, pentru fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situaţiile financiare anuale.

Modificările capitalurilor proprii ale unei entităţi între începutul şi finalul perioadei de raportare reflectă creşterea sau reducerea activului net în cursul perioadei. Cu excepţia modificărilor rezultate din tranzacţiile cu proprietarii care acţionează în calitatea lor de proprietari (cum ar fi contribuţiile la capitalul propriu, răscumpărarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entităţii şi dividendele), modificarea globală a capitalurilor proprii în timpul unei perioade reprezintă, în general, valoarea totală a veniturilor şi cheltuielilor, inclusiv câştigurile şi pierderile, generate de activităţile entităţii pe parcursul acelei perioade.

Ajustarea reprezentând corectarea pe seama rezultatului reportat de erori contabile se prezintă distinct în situaţia modificărilor capitalului propriu.

Exemplu:

O societate a efectuat următoarele tranzacţii legate de capitaluri în cursul anului 2014:

- societatea a reevaluat terenurile şi clădirile din patrimoniu, rezultând următoarele:

- *depreciere clădiri în valoare de 24.692.962 lei;*
- *creştere valoare terenuri cu 4.200.295 lei;*

Scanned with OKEN Scanner

- rezerva din reevaluare a fost amortizată pe parcursul anului 2014 cu suma de 177.618 lei. Conform politicilor contabile, această amortizare a fost transferată în contul 1065 "Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare";

- profitul aferent anului 2013, în sumă de 5.126.504 lei nu a fost repartizat, rămânând în contul 117 "Rezultat reportat";

- la inventarierea conturilor, în luna decembrie 2014, s-a constatat că societatea înregistrase eronat reevaluarea terenurilor şi clădirilor efectuată în iunie 2012, la solicitarea băncii şi nu cu scopul înregistrării în situaţiile financiare. Ca urmare a acestor corecţii, amortizarea înregistrată în perioada iunie 2012 – decembrie 2013 a fost corectată pe seama "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile";

- s-a constatat că societatea a omis să înregistreze o factură de vânzare bunuri, în valoare de 92 lei, emisă în luna mai 2013. Această omisiune a fost înregistrată pe seama "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile";

- în anul 2014 societatea a înregistrat piedere contabilă în valoare de 4.724.223 lei.

Ca urmare a acestor informaţii, situaţia modificărilor capitalurilor se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

lei

Denumirea elementului	Sold la 01.01.2014	Creşteri		Reduceri		Sold la 31.12.2014
		Total, din care:	prin transfer	Total, din care:	prin transfer	
Capital subscris şi vărsat	2.301.562					2.301.562
Patrimoniul regiei	0					0
Prime de capital	0					0
Rezerve din reevaluare	31.483.501	4.200.295		24.870.580	177.618	10.813.216
Rezerve legale	460.312					460.312
Rezerve statutare sau contractuale	0					0
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	184.156	177.618	177.618			361.774
Alte rezerve	14.408					14.408
Acțiuni proprii	0					0

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat	*Sold C*	*11.993.910*	*5.126.504*	*5.126.504*			*17.120.413*
	Sold D	*0*					*0*
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29	*Sold C*	*0*					*0*
	Sold D	*0*					*0*
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	*Sold C*						
	Sold D	*7.703*	*775.591*		*92*		*783.202*
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene	*Sold C*	*0*					*0*
	Sold D	*0*					*0*
Profitul sau pierderea exercițiului financiar	*Sold C*	*5.126.504*			*5.126.504*	*5.126.504*	*0*
	Sold D	*0*	*4.724.223*				*4.724.223*
Repartizarea profitului		*0*					*0*
Total capitaluri proprii		***51.556.650***					***25.564.260***

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 6

NOTE EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

6.1. Dispoziții generale privind notele explicative la situațiile financiare anuale

Notele explicative trebuie:

- să prezinte informații despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale şi despre politicile contabile folosite;
- să ofere informații suplimentare care nu sunt prezentate în bilanț, contul de profit şi pierdere şi, după caz, în situația modificărilor capitalurilor proprii şi/sau situația fluxurilor de numerar, dar sunt relevante pentru înțelegerea oricărora dintre acestea;
- să informeze dacă situațiile financiare anuale au fost întocmite în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991.

Următoarele informații trebuie prezentate cu claritate şi repetate ori de cât ori este necesar, pentru buna lor înțelegere:

- denumirea entității care face raportarea;
- faptul că situațiile financiare anuale sunt proprii acesteia şi nu grupului;

Scanned with OKEN Scanner

- data la care s-au încheiat sau perioada la care se referă situațiile financiare anuale;
- moneda în care sunt întocmite situațiile financiare anuale;
- exprimarea cifrelor incluse în raportare (de exemplu, lei).

Notele explicative la bilanț şi la contul de profit şi pierdere trebuie să respecte ordinea în care sunt prezentate elementele în bilanț şi în contul de profit şi pierdere şi se vor prezenta sistematic. Pentru fiecare element semnificativ din situațiile financiare anuale trebuie să existe informații aferente în notele explicative.

6.2. Conținutul notelor explicative la situațiile financiare anuale pentru toate entitățile

În notele explicative la situațiile financiare, toate entitățile prezintă, în plus față de informațiile cerute conform altor dispoziții, informații referitoare la următoarele:

- politicile contabile adoptate, inclusiv:

- bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente;
- conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile prevăzute de prezentele reglementări;
- orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate;

- dacă imobilizările corporale sunt evaluate la valori reevaluate, un tabel care să prezinte:

- mişcările rezervei din reevaluare în cursul exercițiului financiar, cu o explicație a tratamentului fiscal al elementelor pe care le conține; şi
- valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă imobilizările corporale nu ar fi fost reevaluate;

- atunci când instrumentele financiare sunt evaluate la valoarea justă:

Scanned with OKEN Scanner

- ipotezele semnificative care stau la baza modelelor şi tehnicilor de evaluare, dacă valorile juste au fost determinate în conformitate cu prevederile privind evaluarea instrumentelor financiare;

- pentru fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justă, modificările de valoare incluse direct în contul de profit şi pierdere, precum şi modificările incluse în rezervele de valoare justă;

- pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații despre aria şi natura instrumentelor, inclusiv termenii şi condițiile semnificative care pot afecta valoarea, calendarul şi certitudinea fluxurilor viitoare de numerar; şi

- un tabel care să prezinte mişcările recunoscute direct în capitalurile proprii, în cursul exercițiului financiar;

- valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active şi datorii contingente neincluse în bilanț, indicând natura şi forma oricărei garanții reale care a fost acordată; separat de acestea, sunt prezentate orice angajamente privind pensiile şi entitățile afiliate sau asociate;
- suma avansurilor şi creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere şi de supraveghere, cu indicarea ratelor dobânzii, a principalelor condiții şi a oricăror sume restituite, amortizate sau la care s-a renunțat, precum şi a angajamentelor asumate în numele acestora sub forma garanțiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie;
- cuantumul şi natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o mărime sau o incidență excepțională;
- sumele datorate de entitate care devin exigibile după o perioadă mai mare de cinci ani, precum şi valoarea totală a datoriilor entității acoperite cu garanții reale depuse de aceasta, cu indicarea naturii şi formei garanțiilor; şi

Scanned with OKEN Scanner

- numărul mediu de angajaţi în cursul exerciţiului financiar.

Următoarele informaţii vor fi prezentate de entităţile mici, în plus faţă de microentităţi:

- pentru diversele elemente de imobilizări:

- preţul de achiziţie sau costul de producţie sau, dacă a fost aplicată regula de evaluare alternativă, valoarea reevaluată la începutul şi la închiderea exerciţiului financiar;
- creşterile, cedările şi transferurile în cursul exerciţiului financiar;
- ajustările cumulate de valoare la începutul şi la închiderea exerciţiului financiar;
- ajustările de valoare înregistrate în cursul exerciţiului financiar;
- mişcările ajustărilor cumulate de valoare în privinţa creşterilor, cedărilor şi transferurilor în cursul exerciţiului financiar; şi
- dacă există dobândă capitalizată, suma capitalizată conform pct. 80 alin. (1) şi (6), în cursul exerciţiului financiar;

- denumirea şi sediul social al entităţii care întocmeşte situaţiile financiare anuale consolidate ale celui mai mic grup din care entitatea raportoare face parte în calitate de filială şi care este inclus în grupul de entităţi menţionat la lit. l);
- natura şi scopul comercial ale angajamentelor entităţii care nu sunt incluse în bilanţ;
- natura şi efectele financiare ale evenimentelor semnificative care apar ulterior datei bilanţului şi care nu sunt reflectate în contul de profit şi pierdere sau în bilanţ; şi
- tranzacţiile încheiate de entitate cu părţile legate, respectiv tranzacţiile încheiate cu:

- deţinătorii unui interes de participare în entitate;

Scanned with OKEN Scanner

- entitățile în care entitatea însăşi deține un interes de participare; şi
- membrii organului administrativ, de conducere sau de supraveghere al entității.

6.3. Prezentarea de informații suplimentare de către entitățile mijlocii şi mari

Entitățile mijlocii şi mari, precum şi entitățile de interes public care preiau creanțe prin cesionare, prezintă în notele explicative la situațiile financiare anuale informații aferente creanțelor preluate prin cesionare, astfel:

a) modificările valorii creanțelor evidențiate în conturi bilanțiere (contul 461 „Debitori diverşi");

b) modificările valorii creanțelor evidențiate în conturi în afara bilanțului (contul 809 „Creanțe preluate prin cesionare"):

Entitățile care preiau creanțe prin cesionare prezintă în notele explicative la situațiile financiare anuale informații aferente creanțelor preluate prin cesionare, referitoare la costul de achiziție şi valoarea nominală a creanțelor preluate, încasate, cedate terților, trecute pe cheltuieli, precum şi soldul creanțelor la sfârşitul exercițiului financiar.

În notele explicative la situațiile financiare, entitățile mijlocii şi mari, precum şi societățile/companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat şi regiile autonome prezintă, pe lângă informațiile cerute conform secțiunii 6.2 „Conținutul notelor explicative la situațiile financiare anuale pentru toate entitățile" , informații referitoare la următoarele:

Scanned with OKEN Scanner

- pentru diversele elemente de imobilizări:

- preţul de achiziţie sau costul de producţie sau, dacă a fost aplicată regula de evaluare alternativă, valoarea reevaluată la începutul şi la închiderea exerciţiului financiar;
- creşterile, cedările şi transferurile în cursul exerciţiului financiar;
- ajustările cumulate de valoare la începutul şi la închiderea exerciţiului financiar;
- ajustările de valoare înregistrate în cursul exerciţiului financiar;
- mişcările ajustărilor cumulate de valoare în privinţa creşterilor, cedărilor şi transferurilor în cursul exerciţiului financiar; şi
- dacă există dobândă capitalizată, suma capitalizată conform pct. 80 alin. (1) şi (6), în cursul exerciţiului financiar;

Exemplu:

NOTA 1 Active imobilizate

1.1 Imobilizări necorporale

Imobilizările necorporale sunt înregistrate în contabilitate la cost minus amortizarea cumulată, astfel:

lei

EXPLICAŢII	*Alte imobilizări*	*Concesiuni şi brevete*	*Total*
Valoare de inventar			
La 1 ianuarie 2014	*180.000*	*2500*	*182.500*
- Intrări	*900*	*800*	*1.700*
- Ieşiri	*2.200*		*2.200*
La 31 decembrie 2014	*178.700*	*3.300*	*182.000*
Amortizare			*0*
La 1 ianuarie 2014	*160.000*	*2.500*	*162.500*
- Intrări	*5.900*	*300*	*6.200*

Scanned with OKEN Scanner

- Ieşiri	*2.200*		*2.200*
La 31 decembrie 2014	***163.700***	***2.800***	***166.500***
Valoarea contabilă netă			***0***
La 1 ian.2014	***20.000***	***0***	***20.000***
La 31.dec.2014	***15.000***	***500***	***15.500***

Imobilizările necorporale *sunt evidențiate în contabilitate la preț de achiziție, iar politica de amortizare a constat în folosirea metodei liniare. Principala grupă de imobilizări necorporale reflectate de conturile anuale este reprezentată de diferite aplicații informatice folosite de societate. Poziția de «Concesiuni şi brevete» este reprezentată de licența privind folosirea mărcii ISO 9001 privind asigurarea unui sistem de management al calității şi mediului.*

În anul 2014 au fost înregistrate intrări de imobilizări necorporale constând în:

- ANTIVIRUS – 900 lei;

-DREPT UTILIZARE MARCA TUV PROFICERT – 800 lei.

Durata de amortizare pentru imobilizările necorporale ale societății a fost stabilită la trei ani sau pe termenul de folosință (softuri antivurus care au termen de valabilitate un an).

În anul 2014 au fost scoase din funcțiune imobilizări necorpoarle având valoarea de inventar de 2.200 lei astfel:

lei

Denumire	***Valoare de intrare***	***Data ieşirii***	***Amortizare cumulată***	***Valoarea rămasă***
WINDOWS XP	*700*	*01.02.2014*	*700*	*0*
ANTIVIRUS	*990*	*01.02.2014*	*990*	*0*
WORKS 2010/WIN	*300*	*01.02.2014*	*300*	*0*
ANTIVIRUS 2010	*210*	*01.02.2014*	*210*	*0*
TOTAL	***2.200***		***2.200***	***0***

Scanned with OKEN Scanner

1.2 Imobilizări corporale

lei

Explicaţii	Terenuri şi amenajări de terenuri	Constr.	Instalaţii tehnice şi mijloace de transport	Alte instalaţii,utilaje şi mobilier	Imobilizări corporale în curs	TOTAL
Val. de inventar						
La 01.01.2014	**500.000**	**12.000.000**	**31.200.000**	**950.000**	**120.000**	**44.770.000**
- Intrări		*1.000.000*	*7.600.000*	*4.500*	*530.000*	**9.134.500**
- Ieşiri			*3.700.000*	*4.200*	*360.000*	**4.064.200**
La 31.12. 2014	**500.000**	**13.000.000**	**35.100.000**	**950.300**	**290.000**	**49.840.300**
Amortizare						***0***
La 1 ian.2014	**5000**	**600.000**	**28.000.000**	**600.000**		**29.205.000**
Cheltuieli (intrări)	*2.200*	*300.000*	*650.000*	*200.000*		**1.152.200**
- Ieşiri		*900.000*	*3.700.000*	*4.200*		**4.604.200**
La 31.12.2014	**7.200**	***0***	**24.950.000**	**795.800**	***0***	**25.753.000**
Deprecieri						***0***
La 01.01.2014						***0***
La 31.12.2014						***0***
Valoarea contabilă netă						***0***
La 01.01.2014	**495.000**	**11.400.000**	**3.200.000**	**350.000**	**120.000**	**15.565.000**
La 31.12.2014	**492.800**	**13.000.000**	**10.150.000**	**154.500**	**290.000**	**24.087.300**

Scanned with OKEN Scanner

Imobilizările corporale sunt evidenţiate în contabilitate atât la cost istoric (terenuri, mobilier birotică) cât şi la valori reevaluate în conformitate cu reglementările legale valabile pentru diferite date (construcţii, echipament tehnologic), iar politica de amortizare a societăţii a constat în folosirea metodei degresive, cu excepţia construcţiilor, pentru care se aplică metoda amortizării liniare.

Reparaţiile la mijloacele fixe, efectuate în anul 2014, au fost incluse în contul de profit şi pierderi întrucât nu au produs efecte care să justifice capitalizarea lor.

Intrările de imobilizări corporale în cursul anului 2014 au totalizat 404.500 lei şi au fost constituite din :

UPS 50.000 lei

Echipamente electronice utilaje 350.000 lei

Mobilier 4.500 lei.

Avansurile plătite în sumă de 290.000 lei, constituie avans pentru achiziţionarea unui utilaj ce se va recepţiona şi se pune în funcţiune în anul 2015.

În anul 2014 au fost scoase din funcţiune imobilizări corporale având valoarea de inventar de 104.200 lei astfel:

lei

Denumire	**Valoare de intrare**	**Data ieşirii**	**Amortizare cumulată**	**Valoarea rămasă**
Mobilier	*4.200*	*01.02.2014*	*4.200*	*0*
Utilaj	*100.000*	*01.02.2014*	*100.000*	*0*
TOTAL	***104.200***		***104.200***	***0***

Terenuri şi amenajări de terenuri

În cursul anului 2005 societatea a achiziţionat un teren în suprafaţă de 10.000 mp , situat în Bucureşti, la preţul de 450.000 lei, inclusiv comisionul agenţiei imobiliare.

Amenajările de teren înregistrate au constat în aranjarea spaţiului rămas neconstruit constând în spaţii verzi şi alei.

În cursul anului 2014 nu au fost înregistrate mişcări la această poziţie de imobilizări.

Scanned with OKEN Scanner

Clădiri

Poziţia „Clădiri", reflectată în conturile anuale ale societăţii, la data de 31.12.2014, este reprezentată de o clădire achiziţionată în cursul anului 2011, aflată în Bucureşti, şi a cărei valoare de intrare a fost de 12.000.000 lei. În cursul anului 2014 nu s-au înregistrat intrări sau ieşiri la acestă grupă.

Amortizarea cumulată înregistrată de societate în conturile anuale la grupa „ construcţii" a fost de 900.000 lei din care suma de 300.000 lei a reprezentat amortizarea exerciţiului 2014.

La data de 31.12.2014 societatea a reevaluat grupa construcţilor şi echipamentelor tehnologice.

Conform OMFP 3055/2009 amortizarea cumulată la data reevaluării a fost eliminată din valoarea contabilă brută a activului şi valoarea netă a fost recalculată la valoarea reevaluată a activului.

Rezulatatele reevaluarii au fost înregistrate astfel:

- *Majorarea valorii grupa construcţii: 1.000.000 lei*
- *Eliminare amortizare grupa construcţii: 900.000 lei*
- *Majorare valoare echipamente tehnologice: 7.200.000 lei*
- *Eliminare amortizare echipamente tehnologice: 3.600.000 lei*

Reevaluarea a fost efectuată de un evaluator autorizat, conform contract nr. 500 / 2014.

Intervalele duratelor utile de viaţă, luate în calcul de politicile regiei, pe grupe de imobilizări corporale, sunt următoarele:

Grupe de imobilizări	***Durata de viaţă ani***
Clădiri	*40*
Instalaţii tehnice, echipamente	*4-11*
Sisteme de calcul	*3*
Mijloace de transport	*5-10*
Mobilier şi birotică	*3-5*

Scanned with OKEN Scanner

1.3 Imobilizări financiare

Societatea nu are imobilizări financiare.

- dacă activele imobilizate sau circulante fac obiectul ajustărilor de valoare exclusiv în scop fiscal, valoarea ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate;
- atunci când instrumentele financiare sunt evaluate la prețul de achiziție sau la costul de producție:

- pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate:
  - ✓ valoarea justă a instrumentelor, și
  - ✓ informații privind aria și natura instrumentelor;
- pentru imobilizările financiare înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor justă:
- valoarea contabilă și valoarea justă a activelor individuale sau a grupărilor corespunzătoare ale acelor active individuale; și
- motivele pentru care nu a fost redusă valoarea contabilă, inclusiv natura dovezilor care stau la baza ipotezei că valoarea contabilă va fi recuperată;

- valoarea indemnizațiilor acordate în exercițiul financiar membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere pentru funcțiile deținute de aceștia, precum și orice angajamente care au luat naștere sau sunt încheiate cu privire la pensiile acordate foștilor membri ai acestor organe, indicând totalul pe fiecare categorie de organe. Aceste informații pot fi omise dacă prezentarea lor ar face posibilă identificarea situației financiare a unui anumit membru al organelor respective;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar, defalcat pe categorii și, dacă acestea nu sunt prezentate separat în contul de profit și pierdere, cheltuielile cu personalul aferente exercițiului financiar, defalcate pe salarii și indemnizații, cheltuieli cu asigurările sociale și cheltuieli cu pensiile;

Scanned with OKEN Scanner

- în cazul recunoaşterii în bilanţ a unui provizion pentru impozite, soldul aferent acestuia la închiderea exerciţiului financiar şi mişcările acestor solduri în cursul exerciţiului financiar;
- denumirea şi sediul social ale fiecăreia dintre entităţile în care entitatea raportoare deţine fie direct, fie printr-o persoană care acţionează în nume propriu, dar în contul entităţii, un interes de participare, prezentând proporţia de capital deţinută, valoarea capitalului şi rezervelor, precum şi profitul sau pierderea entităţii respective pentru ultimul exerciţiu financiar pentru care au fost aprobate situaţiile financiare. Informaţiile respective pot să fie omise dacă sunt de natură a cauza un prejudiciu grav oricăreia dintre entităţile la care se referă. Orice astfel de omisiune este prezentată în notele explicative la situaţiile financiare;
- numărul şi valoarea nominală sau, în absenţa unei valori nominale, echivalentul contabil al acţiunilor subscrise în cursul exerciţiului financiar în limitele capitalului autorizat.

Dacă societatea nu are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă cuantumul capitalului subscris.

Dacă societatea are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă cuantumul acestuia, precum şi cuantumul capitalului subscris la înfiinţarea societăţii sau la autorizarea societăţii pentru începerea activităţii şi în momentul oricărei modificări a capitalului autorizat;

- dacă există mai multe categorii de acţiuni, numărul şi valoarea nominală sau, în absenţa unei valori nominale, echivalentul contabil al acţiunilor din fiecare categorie;
- existenţa oricăror certificate de participare, obligaţiuni convertibile, warante, opţiuni sau valori mobiliare sau drepturi similare, cu indicarea numărului acestora şi a drepturilor pe care le conferă;

Scanned with OKEN Scanner

- denumirea, sediul principal sau sediul social şi forma juridică a fiecăreia dintre entitățile la care entitatea raportoare este asociată cu răspundere nelimitată;
- denumirea şi sediul social al entității care întocmeşte situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mare grup din care entitatea raportoare face parte în calitate de filială;
- denumirea şi sediul social al entității care întocmeşte situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mic grup din care entitatea raportoare face parte în calitate de filială şi care este inclus în grupul de entități menționat mai sus;
- locul de unde pot fi obținute copii ale situațiilor financiare anuale consolidate, cu condiția ca acestea să fie disponibile;
- propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii sau, acolo unde este cazul, distribuirea profitului sau acoperirea pierderii;

Exemplu:

Nota privind Repartizarea profitului

Repartizările de mai jos au fost făcute de societate conform reglementărilor în vigoare privind repartizările obligatorii care se fac conform Legii 31/1990 privind societățile comerciale.

Destinație	*Exercițiu financiar încheiat la 2013*	*Exercițiu financiar încheiat la 2014*
Profit net de repartizat	*7800000*	*8900000*
Profit net repartizat	*7800000*	*8900000*

Scanned with OKEN Scanner

Dividende propuse/declarate

La Adunarea Generală a Acţionarilor (AGA), care urmează să fie stabilită pentru finele lunii aprilie 2015, Consiliul de Administraţie va propune spre aprobare repartizarea profitului anului 2014, în sumă de 8.900.000 lei şi a profitului reportat din anii precedenţi în sumă de 2.500.000 lei, integral pentru dividende. Raportat la cele 8.000 de acţiuni din capitalul social, rezultă un dividend brut de 1.425 lei/acţiune pentru anul 2014.

Dividendele propuse sau declarate după 31 decembrie 2014 vor fi prezentate ca o reducere a rezervelor în situaţiile financiare ale anului 2015 (similar, devidendele aferente anului 2013, propuse sau declarate după data de 31 decembrie 2013 au fost prezentate ca o reducere a rezervelor în situaţiile financiare din 2014).

Repartizarea completă a profitului anului 2013 a fost aprobată prin AGA în şedinţa din data de 10.04.2014. Societatea a declarat dividende brute de 7.800.000 lei pentru anul 2013, respectiv 975 lei dividend brut /acţiune.

- natura şi scopul comercial ale angajamentelor entităţii care nu sunt incluse în bilanţ, precum şi impactul financiar al acelor angajamente asupra acesteia, cu condiţia ca riscurile sau beneficiile care decurg din aceste angajamente să fie semnificative şi în măsura în care divulgarea acestor riscuri sau beneficii este necesară pentru evaluarea poziţiei financiare a entităţii;
- natura şi efectele financiare ale evenimentelor semnificative care apar ulterior datei bilanţului şi care nu sunt reflectate în contul de profit şi pierdere sau în bilanţ; şi
- tranzacţiile încheiate de entitate cu părţile legate, inclusiv suma acestor tranzacţii, natura relaţiei cu părţile legate şi alte informaţii referitoare la tranzacţiile care sunt necesare

Scanned with OKEN Scanner

pentru înțelegerea poziției financiare a entității. Informațiile referitoare la tranzacții individuale pot fi agregate după natura lor, cu excepția cazului în care sunt necesare informații separate pentru înțelegerea efectelor tranzacțiilor cu partea legată asupra poziției financiare a entității.

În notele explicative la situațiile financiare, entitățile mijlocii și mari, precum și entitățile de interes public prezintă, pe lângă informațiile enumerate mai sus, informații referitoare la următoarele aspecte:

- cifra de afaceri netă, defalcată pe segmente de activități și pe piețe geografice, în măsura în care aceste segmente și piețe diferă substanțial unele față de altele, ținând seama de modul de organizare a vânzării de produse și a furnizării de servicii. Aceste informații pot fi omise, dacă prezentarea acestora ar aduce prejudicii grave entității. Orice astfel de omisiune este prezentată în notele explicative la situațiile financiare; și
- totalul onorariilor aferente exercițiului financiar percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru auditul statutar al situațiilor financiare anuale și totalul onorariilor percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru alte servicii de asigurare, pentru servicii de consultanță fiscală și pentru alte servicii decât cele de audit. Aceste prevederi nu se aplică situațiilor financiare anuale ale unei entități atunci când aceasta este inclusă în situațiile financiare anuale consolidate, cu condiția ca aceste informații să fie furnizate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate. În cazul unui grup, aceste informații se prezintă nu numai în ceea ce privește auditorul grupului, dar și pentru fiecare auditor sau firmă de audit implicat(ă) în auditul grupului. Dacă un auditor sau o firmă de audit a auditat mai multe entități din grup, totalul onorariilor financiare percepute

Scanned with OKEN Scanner

de fiecare auditor statutar sau firmă de audit se poate prezenta pe o bază agregată, în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

6.4. Părți legate

O parte legată este o persoană sau o entitate care este legată entității care întocmeşte situații financiare, denumită în continuare entitate raportoare.

O persoană sau un membru apropiat al familiei persoanei respective este legat(ă) unei entități raportoare dacă acea persoană:

- deține controlul sau controlul comun asupra entității raportoare;
- are o influență semnificativă asupra entității raportoare; sau
- este un membru al personalului-cheie din conducerea entității raportoare sau a societății-mamă a entității raportoare.

O entitate este legată unei entități raportoare dacă întruneşte oricare dintre următoarele condiții:

- entitatea şi entitatea raportoare sunt membre ale aceluiaşi grup (ceea ce înseamnă că fiecare societate-mamă, filială şi filială din acelaşi grup este legată de celelalte);
- o entitate este entitate asociată sau entitate controlată în comun a celeilalte entități (sau entitate asociată sau entitate controlată în comun a unui membru al grupului din care face parte cealaltă entitate);
- ambele entități sunt entități controlate în comun ale aceluiaşi terț;
- o entitate este entitate controlată în comun a unei terțe entități, iar cealaltă este o entitate asociată a terței entități;

Scanned with OKEN Scanner

- entitatea este un plan de beneficii postangajare în beneficiul angajaților entității raportoare sau ai unei entități legate entității raportoare. În cazul în care chiar entitatea raportoare reprezintă ea însăși un astfel de plan, angajatorii sponsori sunt, de asemenea, legați entității raportoare;
- entitatea este controlată sau controlată în comun de o persoană legată;
- o persoană legată, care deține controlul sau controlul comun asupra entității raportoare, influențează semnificativ entitatea sau este un membru al personalului-cheie din conducerea entității (sau a societății-mamă a entității);
- entitatea sau orice membru al unui grup din care aceasta face parte furnizează entității raportoare sau societății-mamă a entității raportoare servicii legate de personalul-cheie din conducerea entității respective.

O tranzacție cu părțile legate reprezintă un transfer de resurse, servicii sau obligații între o entitate raportoare și o parte legată, indiferent dacă se percepe sau nu un preț.

Membrii apropiați ai familiei unei persoane sunt acei membri ai familiei care se anticipează să influențeze sau să fie influențați de respectiva persoană în relația lor cu entitatea și includ:

- copiii și soțul (soția) sau partenerul de viață ai persoanei;
- copiii soțului (soției) sau partenerului de viață al persoanei; și
- persoanele care depind de persoana respectivă sau de soțul (soția) sau partenerul de viață al acesteia.

O entitate legată cu o autoritate guvernamentală este o entitate care este controlată, controlată în comun sau influențată semnificativ de guvern. Guvern se referă la guvernul propriu-zis, la agențiile guvernamentale și la alte organisme similare de la nivel local, național sau internațional.

Scanned with OKEN Scanner

Toate entitățile

Relațiile dintre o societate-mamă şi filialele sale trebuie prezentate indiferent dacă au existat sau nu tranzacții între ele. O entitate trebuie să prezinte numele societății-mamă şi, în cazul în care diferă, partea care controlează în ultimă instanță.

Dacă nici societatea-mamă, nici partea care controlează în ultimă instanță nu întocmeşte situații financiare anuale consolidate disponibile pentru uzul public, trebuie să se prezinte şi numele societății-mamă situate imediat deasupra societății-mamă a entității raportoare care întocmeşte aceste situații.

Aceasta este prima societate-mamă din grup imediat deasupra societății-mamă care întocmeşte situațiile financiare anuale consolidate disponibile pentru uzul public.

O entitate trebuie să prezinte informațiile privind modul de compensare a personalului-cheie din conducere per total şi pe categorii de beneficii acordate acestuia.

Dacă o entitate obține servicii privind personalul-cheie din conducere de la o altă entitate (entitatea „de administrare"), entitatea respectivă nu este obligată să aplice aceste cerințe compensării plătite sau de plată de către entitatea de administrare angajaților sau directorilor entității de administrare.

Dacă o entitate a avut tranzacții cu părțile legate pe parcursul perioadelor acoperite de situațiile financiare, aceasta trebuie să prezinte natura relației cu părțile legate, precum şi informațiile cu privire la respectivele tranzacții şi soldurile scadente, inclusiv angajamentele, necesare pentru ca utilizatorii să înțeleagă efectul potențial al relației asupra situațiilor financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Prezentarea informațiilor trebuie să includă cel puțin:

- valoarea tranzacțiilor;
- valoarea soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, și:

- termenii și condițiile acestora, inclusiv dacă sunt garantate, și natura contraprestației de decontat; și
- detalii privind garanțiile date sau primite;

- provizioanele privind creanțele îndoielnice aferente valorii soldurilor scadente; și
- cheltuiala recunoscută în timpul perioadei cu privire la creanțele nerecuperabile sau îndoielnice datorate de părțile legate.

Trebuie prezentate, de asemenea, sumele suportate de entitate pentru furnizarea serviciilor privind personalul-cheie din conducere, care sunt efectuate de o entitate separată de administrare.

Prezentările de informații trebuie să fie făcute separat pentru fiecare dintre următoarele categorii:

- societatea-mamă;
- entitățile care dețin control comun sau exercită o influență semnificativă asupra entității;
- filialele;
- entitățile asociate;
- entitățile controlate în comun în care entitatea este un asociat;
- personalul-cheie din conducerea entității sau a societății- mamă; și
- alte părți legate.

Situațiile următoare sunt exemple de tranzacții care sunt prezentate dacă sunt încheiate cu o parte legată:

- cumpărări sau vânzări de bunuri (finite sau nu);

Scanned with OKEN Scanner

- cumpărări sau vânzări de proprietăți imobiliare şi de alte active;
- prestare sau primire de servicii;
- contracte de leasing;
- transferuri de cercetare şi dezvoltare;
- transferuri în cadrul acordurilor de licență;
- transferuri în cadrul angajamentelor de finanțare (inclusiv împrumuturi şi contribuții la capitalurile proprii în numerar sau în natură);
- acordarea de garanții personale şi reale;
- angajamente de a lua măsuri în cazul în care are sau nu are loc în viitor un anumit eveniment, inclusiv contractele cu titlu executoriu (recunoscute şi nerecunoscute); şi
- decontarea datoriilor în numele entității sau de către entitate în numele părții legate.

Elementele de natură similară pot fi prezentate agregat, cu excepția cazului în care prezentarea separată este necesară pentru înțelegerea efectelor tranzacțiilor cu părțile afiliate asupra situațiilor financiare ale entității.

Entități legate cu o autoritate guvernamentală

O entitate raportoare este scutită de la aplicarea dispozițiilor de prezentare a informațiilor în ceea ce priveşte tranzacțiile cu părțile legate şi soldurile scadente, inclusiv angajamentele, cu:

- un guvern care deține controlul sau controlul în comun sau exercită o influență semnificativă asupra entității raportoare; şi
- o altă entitate care este o parte legată, deoarece acelaşi guvern deține controlul sau controlul în comun sau exercită o influență semnificativă atât asupra entității raportoare, cât şi asupra celeilalte entități.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă o entitate raportoare aplică derogarea de mai sus aceasta va trebui să prezinte următoarele informații referitoare la tranzacțiile și soldurile scadente:

- numele guvernului și natura relației sale cu entitatea raportoare (adică control, control comun sau influență semnificativă);
- următoarele informații suficient de detaliate, astfel încât să permită utilizatorilor situațiilor financiare ale entității să înțeleagă efectul tranzacțiilor cu părțile legate asupra situațiilor sale financiare:

- natura și valoarea fiecărei tranzacții semnificative în mod individual; și
- indicatori calitativi sau cantitativi privind nivelul tranzacțiilor, în cazul celorlalte tranzacții care sunt semnificative din punct de vedere colectiv, și nu individual.

În utilizarea raționamentului său pentru a determina nivelul de detaliere ce va fi utilizat la prezentarea informațiilor, entitatea raportoare va lua în considerare gradul de apropiere al relației cu partea afiliată și alți factori relevanți pentru stabilirea nivelului de importanță al tranzacției, cum ar fi dacă aceasta este:

- semnificativă din punctul de vedere al volumului;
- desfășurată în condiții care sunt în afara pieței;
- în afara activităților zilnice normale ale unei entități, cum ar fi cumpărarea și vânzarea activităților;
- prezentată autorităților de reglementare sau de supraveghere;
- raportată conducerii superioare;
- supusă aprobării acționarilor.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 7

SITUAȚIILE FINANCIARE ŞI RAPORTĂRILE ANUALE

7.1. Întocmirea situațiilor financiare anuale

Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale şi, de regulă, coincide cu anul calendaristic. Durata exercițiului financiar este de 12 luni.

Exercițiul financiar poate fi diferit de anul calendaristic pentru sucursalele cu sediul în România, care aparțin unei persoane juridice cu sediul în străinătate, precum şi pentru persoanele juridice cu sediul în România cu excepția:

- instituțiilor de credit;
- instituțiilor financiare nebancare, definite potrivit legii, înscrise în Registrul general;
- instituțiilor de plată şi instituțiilor emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată şi a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică şi prestare de servicii de plată;
- entităților autorizate, reglementate şi supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară.

Scanned with OKEN Scanner

Obligațiile persoanelor care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic:

- să întocmească și să depună raportări contabile anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice;
- să înștiințeze în scris unitatea teritorială a Ministerului Finanțelor Publice despre exercițiul financiar ales, cu cel puțin 30 de zile calendaristice înainte de începutul exercițiului financiar ales.

Persoanele nou-înființate pot opta pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic de la data înființării acestora și au obligația depunerii înștiințării în termen de 30 de zile calendaristice de la data înființării.

Cu excepția cazurilor în care persoana juridică străină sau societatea-mamă străină își schimbă data de raportare ori au loc operațiuni de reorganizare, potrivit legii, data aleasă pentru întocmirea de situații financiare anuale nu poate fi modificată de la un exercițiu financiar la altul.

Exercițiul financiar al unităților nou-înființate începe la data înființării, potrivit legii.

Exercițiul financiar al unei persoane juridice care se lichidează începe în ziua următoare încheierii exercițiului financiar anterior și se încheie în ziua precedentă datei când începe lichidarea. Perioada de lichidare este considerată un exercițiu financiar distinct față de cel precedent, indiferent de durata sa.

Exercițiul financiar pentru instituțiile publice este anul bugetar.

Toate persoanele juridice au obligația să întocmească situații financiare anuale, inclusive în cazul fuziunii, divizării sau lichidării.

Ministerul Economiei și Finanțelor poate stabili întocmirea și depunerea la unitățile teritoriale ale Ministerului Economiei și Finanțelor a situațiilor financiare sau a unor raportări

Scanned with OKEN Scanner

contabile şi la alte perioade decât anual, în cadrul exercițiului financiar.

Pentru persoanele juridice care aplică Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS), situațiile financiare au componentele prevăzute de aceste standarde.

Persoanele juridice care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene întocmesc situații financiare anuale, care au componentele prevăzute de aceste reglementări (a se vedea capitolul "*Raportarea situațiilor financiare-Categorii de entități*").

Persoanele juridice fără scop patrimonial întocmesc situații financiare anuale, care se compun din bilanț şi contul rezultatului exercițiului.

Instituțiile publice întocmesc situații financiare trimestriale şi anuale, conform normelor elaborate de Ministerul Economiei şi Finanțelor.

Situațiile financiare anuale şi raportările contabile se semnează:

- de către directorul economic;
- sau de contabilul-şef;
- sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție de contabil-sef;
- sau de persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili şi Contabililor Autorizați din România;
- şi de administratorul sau persoana care are obligația gestionării entității.

Situațiile financiare trimestriale şi anuale ale instituțiilor publice se semnează de ordonatorul de credite şi de conducătorul compartimentului financiar-contabil sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție.

Scanned with OKEN Scanner

În situația în care instituțiile publice nu au persoane încadrate cu contract individual de muncă sau numite într-o funcție publică, potrivit legii, situațiile financiare trimestriale și anuale se semnează de ordonatorul de credite și de persoanele fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

O societate-mamă trebuie să întocmească atât situații financiare anuale pentru propria activitate, cât și situații financiare anuale consolidate, în condițiile prevăzute de reglementările contabile aplicabile.

Dacă situațiile financiare anuale ale societății-mamă sunt prezentate în vederea aprobării odată cu situațiile financiare anuale consolidate, iar societatea-mamă are obligația de auditare, cele două rapoarte de audit pot fi prezentate sub forma unui singur raport.

Situațiile financiare anuale constituie un tot unitar și sunt însoțite de:

- raportul administratorilor;
- raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori (acolo unde este cazul);
- propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile;
- o declarație scrisă a administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirmă că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;

Scanned with OKEN Scanner

c) persoana juridică îşi desfăşoară activitatea în condiţii de continuitate.

De asemenea, situaţiile financiare anuale consolidate trebuie să fie însoţite de o declaraţie scrisă a administratorului societăţii-mamă prin care îşi asumă răspunderea pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate şi confirmă că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situaţiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă a poziţiei financiare, a performanţei financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea grupului.

Membrii organelor de administraţie, de conducere şi supraveghere ale **persoanelor juridice** au obligaţia de a asigura ca situaţiile financiare anuale, raportul administratorilor şi raportul privind plăţile către guverne, atunci când există obligaţia întocmirii acestuia potrivit reglementărilor contabile aplicabile, să fie întocmite şi publicate în conformitate cu legislaţia naţională.

Membrii organelor de administraţie, de conducere şi supraveghere ale **societăţii-mamă** au obligaţia de a asigura ca situaţiile financiare anuale consolidate, raportul consolidat al administratorilor şi raportul consolidat privind plăţile către guverne, atunci când există obligaţia întocmirii acestuia potrivit reglementărilor contabile aplicabile, să fie întocmite şi publicate în conformitate cu legislaţia naţională.

Obiectivul situaţiilor financiare anuale consolidate este de a oferi o imagine fidelă a poziţiei financiare, performanţei financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea grupului, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Scanned with OKEN Scanner

Atunci când societatea are obligația să întocmească un raport consolidat al administratorilor, pe lângă raportul administratorilor întocmit pentru situațiile financiare anuale ale societății-mamă, cele două rapoarte pot fi prezentate sub forma unui singur raport.

Prin persoane juridice de interes public se înțelege:

- societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată;
- instituțiile de credit;
- instituțiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general;
- instituțiile de plată și instituțiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică și prestare de servicii de plată;
- societățile de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare;
- fondurile de pensii administrate privat, fondurile de pensii facultative și administratorii acestora;
- societățile de servicii de investiții financiare, societățile de administrare a investițiilor, organismele de plasament colectiv, depozitari centrali, casele de compensare, contrapărți centrale și operatori de piață/sistem autorizați/avizați de Autoritatea de Supraveghere Financiară;
- societățile/companiile naționale;
- societățile cu capital integral sau majoritar de stat;
- regiile autonome.

Situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice de interes public sunt supuse auditului statutar, care se efectuează de către auditori statutari, persoane fizice sau juridice autorizate, în condițiile legii.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, se supun auditului statutar situaţiile financiare anuale:

- ale subunităţilor fără personalitate juridică din România, care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepţia subunităţilor deschise de societăţi rezidente în state aparţinând Spaţiului Economic European, precum şi societăţilor-mamă care au obligaţia să întocmească situaţii financiare anuale consolidate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
- ale entităţilor care au această obligaţie conform legislaţiei specifice acestora;
- întocmite în vederea efectuării operaţiunilor de fuziune, divizare sau lichidare, dacă persoanele respective au obligaţia auditării situaţiilor financiare anuale.

Acţionarii şi angajaţii unei societăţi au dreptul să se informeze în legătură cu situaţiile financiare anuale la sediul social al societăţii sau al societăţii-mamă, fără nici o discriminare.

Situaţiile financiare anuale se păstrează timp de 10 ani.

În caz de încetare a activităţii persoanelor juridice, situaţiile financiare anuale, precum şi registrele şi celelalte documente se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile legale în materie.

Termenul de depunere al situaţiilor financiare anuale la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, este după cum urmează:

- societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, subunităţile fără personalitate juridică din România care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepţia subunităţilor deschise în România de societăţi

Scanned with OKEN Scanner

rezidente în state aparținând Spațiului Economic European, în termen de 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar;

- celelalte persoane juridice, în termen de 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar.

Excepții:

- persoanele juridice care de la constituire nu au desfășurat activitate, precum și subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, care de la constituire nu au desfășurat activitate, depun o declarație în acest sens, în termen de 60 de zile de la încheierea exercițiului financiar, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice;

- pe perioada lichidării, persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii, depun, în termen de 90 de zile de la încheierea fiecărui an calendaristic, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice o raportare contabilă anuală, a cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice;

- situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau a lichidării persoanelor respective se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice în condițiile prevăzute de reglementările contabile emise în acest sens.

Consiliul de administrație, respectiv directoratul societății-mamă, definită astfel de reglementările contabile aplicabile, este obligat să depună, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice situațiile financiare anuale consolidate, potrivit prevederilor legale în vigoare, în termen de 15 zile de la aprobarea acestora, dar nu mai târziu de 8 luni de la încheierea exercițiului financiar al societății-mamă.

Scanned with OKEN Scanner

Autoritățile publice, ministerele şi celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii, ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite, precum şi direcțiile generale ale finanțelor publice județene şi a municipiului Bucureşti, pentru situațiile financiare centralizate pe ansamblul județului şi al municipiului Bucureşti privind execuția bugetelor, depun la Ministerul Finanțelor Publice un exemplar al situațiilor financiare trimestriale şi anuale, potrivit normelor emise de acesta, la următoarele termene:

a) în termen de 50 de zile de la încheierea exercițiului financiar;

b) în termen de 40 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

Instituțiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori secundari de credite depun la instituțiile ierarhic superioare un exemplar al situațiilor financiare trimestriale şi anuale, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:

a) în termen de 40 de zile de la încheierea exercițiului financiar;

b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

Instituțiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori terțiari de credite depun la instituțiile ierarhic superioare un exemplar al situațiilor financiare trimestriale şi anuale, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:

a) în termen de 30 de zile de la încheierea exercițiului financiar;

b) în termen de 20 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

Scanned with OKEN Scanner

Instituțiile de subordonare locală ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite depun un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale la direcțiile generale ale Finanțelor Publice județene și a municipiului București, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:

a) în termen de 40 de zile de la încheierea exercițiului financiar;

b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

Atenție!

Se interzice depunerea la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a mai multor seturi de situații financiare anuale pentru același exercițiu financiar.

Erorile constatate după depunerea situațiilor financiare anuale se corectează la data constatării lor, în conformitate cu cele prezentate la capitolul *"Erorile contabile și corectarea acestora"*.

La întocmirea situațiilor financiare trebuie avute în vedere și prevederile Legii societăților nr. 31/1990 care au incidența asupra situațiilor financiare ale unei entități. Redăm mai jos principalele articole de lege care pot influența situațiile financare:

➢ **la întocmirea, auditarea și informarea acționarilor cu privire la situațiile financiare anuale, trebuie avute în vedere următoarele prevederi:**

Art. 160. - (1) Situațiile financiare ale societăților supuse obligației legale de auditare vor fi auditate de către auditori financiari - persoane fizice sau persoane juridice -, în condițiile prevăzute de lege.

Scanned with OKEN Scanner

(1¹) Societăţile pe acţiuni care optează, în temeiul art. 153, pentru sistemul dualist de administrare sunt supuse auditului financiar.

(1²) Societăţile pe acţiuni ale căror situaţii financiare sunt supuse auditului financiar, potrivit legii sau opţiunii, în acest sens a acţionarilor, pot să nu aplice prevederile art. 159 alin. (1), hotărârea în acest sens fiind luată de adunarea generală a acţionarilor.

Art. 159. - (1) Societatea pe acţiuni va avea 3 cenzori şi un supleant, dacă prin actul constitutiv nu se prevede un număr mai mare. În toate cazurile, numărul cenzorilor trebuie să fie impar.

(4) La societăţile pe acţiuni cu capital majoritar de stat, unul dintre cenzori este, în mod obligatoriu, reprezentant al Ministerului Economiei şi Finanţelor.

Art. 181. - Consiliul de administraţie, respectiv directoratul, trebuie să prezinte cenzorilor, respectiv auditorilor interni şi auditorilor financiari, cu cel puţin 30 de zile înainte de ziua stabilită pentru şedinţa adunării generale, situaţia financiară anuală pentru exerciţiul financiar precedent, însoţită de raportul lor şi de documentele justificative.

Art. 184. - (1) Raportul cenzorilor sau, după caz, al auditorului financiar rămâne depus la sediul societăţii şi la cel al sucursalelor în cele 15 zile care preced întrunirea adunării generale, pentru a fi consultate de acţionari.

(2) La cerere, consiliul de administraţie, respectiv directoratul, eliberează acţionarilor copii de pe aceste documente. Sumele percepute pentru eliberarea de copii nu pot depăşi costurile administrative implicate de furnizarea acestora.

Art. 185. - (1) În condiţiile prevăzute de Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, consiliul de administraţie, respectiv directoratul, este obligat să depună la unităţile

Scanned with OKEN Scanner

teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică, având atașată o semnătură electronică extinsă, situațiile financiare anuale, raportul lor, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, după caz.

(2) Consiliul de administrație, respectiv directoratul societății-mamă, definită astfel de reglementările contabile aplicabile, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice copii ale situațiilor financiare anuale consolidate, prevederile alin. (1) urmând a fi aplicate în mod corespunzător.

(3) În vederea efectuării publicității legale, Ministerul Finanțelor Publice transmite, electronic, la Oficiul Național al Registrului Comerțului copii de pe următoarele acte, în formă electronică: situațiile financiare anuale și, după caz, situațiile financiare anuale consolidate, raportul și, după caz, raportul consolidat al consiliului de administrație, respectiv al directoratului, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, precum și indicatorii economico-financiari necesari efectuării publicității legale. Publicitatea legală se realizează prin menționarea în registrul comerțului a depunerii situațiilor financiare anuale, însoțite de raportul consiliului de administrație, respectiv al directoratului, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, precum și prin publicarea indicatorilor economico-financiari extrași din acestea.

(4) Societățile care au o cifră anuală de afaceri de peste 10 milioane lei au obligația de a publica în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, un anunț prin care se confirmă depunerea actelor prevăzute la alin. (1).

(5) Pentru societățile a căror cifră anuală de afaceri nu depășește 10 milioane lei, anunțul prevăzut la alin. (4) va fi publicat, pentru acces gratuit, pe pagina de internet a Oficiului Național al Registrului Comerțului.

Scanned with OKEN Scanner

(6) Ministerul Finanţelor Publice şi Oficiul Naţional al Registrului Comerţului vor încheia un protocol de colaborare, în vederea transmiterii, în format electronic, a copiilor şi informaţiilor prevăzute la alin. (3) şi (5).

Art. 117². - (1) Situaţiile financiare anuale, raportul anual al consiliului de administraţie, respectiv raportul directoratului şi cel al consiliului de supraveghere, precum şi propunerea cu privire la distribuirea de dividende se pun la dispoziţia acţionarilor la sediul societăţii, de la data convocării adunării generale. La cerere, acţionarilor li se vor elibera copii de pe aceste documente. Sumele percepute pentru eliberarea de copii nu pot depăşi costurile administrative implicate de furnizarea acestora.

(2) În cazul în care societatea deţine o pagină de internet proprie, convocarea, orice alt punct adăugat pe ordinea de zi la cererea acţionarilor, în conformitate cu art. 117¹, precum şi documentele prevăzute la alin. (1) se publică şi pe pagina de internet, pentru liberul acces al acţionarilor.

Art. 237. - (1) La cererea oricărei persoane interesate, precum şi a Oficiului Naţional al Registrului Comerţului, tribunalul va putea pronunţa dizolvarea societăţii în cazurile în care:

a) societatea nu mai are organe statutare sau acestea nu se mai pot întruni;

b) Abrogată prin litera c) din Ordonanţa de Urgenţă nr. 37/2011 începând cu 22.04.2011.

c) societatea şi-a încetat activitatea, nu are sediul social cunoscut ori nu îndeplineşte condiţiile referitoare la sediul social sau asociaţii au dispărut ori nu au domiciliul cunoscut sau reşedinţa cunoscută;

c1) societatea s-a aflat mai mult de 3 ani în inactivitate temporară, anunţată organelor fiscale şi înscrisă în registrul comerţului; termenul de 3 ani curge de la data înscrierii în

Scanned with OKEN Scanner

registrul comerţului a menţiunii privind starea de inactivitate temporară a societăţii;

d) societatea nu şi-a completat capitalul social, în condiţiile legii.

➢ **la repartizarea profitului, trebuie avute în vedere următoarele prevederi:**

Art. 183. - (1) Din profitul societăţii se va prelua, în fiecare an, cel puţin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social.

(2) Dacă fondul de rezervă, după constituire, s-a micşorat din orice cauză, va fi completat, cu respectarea prevederilor alin. (1).

(3) De asemenea, se include în fondul de rezervă, chiar dacă acesta a atins suma prevăzută la alin. (1), excedentul obţinut prin vânzarea acţiunilor la un curs mai mare decât valoarea lor nominală, dacă acest excedent nu este întrebuinţat la plata cheltuielilor de emisiune sau destinat amortizărilor.

(4) Fondatorii vor participa la profit, dacă acest lucru este prevăzut în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi, a fost aprobat de adunarea generală extraordinară.

(5) În toate cazurile, condiţiile participării se vor stabili de adunarea generală, pentru fiecare exerciţiu financiar.

➢ **la prezentarea activului net în situaţiile financiare, trebuie avute în vedere următoarele prevederi:**

Art. 69. - Dacă se constată o pierdere a activului net, capitalul social subscris va trebui reîntregit sau redus înainte de a se putea face vreo repartizare sau distribuire de profit.

Art. 153[24]. - (1) Dacă consiliul de administraţie, respectiv directoratul, constată că, în urma unor pierderi, stabilite prin situaţiile financiare anuale aprobate conform legii, activul

Scanned with OKEN Scanner

net al societăţii, determinat ca diferenţă între totalul activelor şi totalul datoriilor acesteia, s-a diminuat la mai puţin de jumătate din valoarea capitalului social subscris, va convoca de îndată adunarea generală extraordinară pentru a decide dacă societatea trebuie să fie dizolvată.

(2) Prin actul constitutiv se poate stabili ca adunarea generală extraordinară să fie convocată chiar şi în cazul unei diminuări a activului net mai puţin semnificativă decât cea prevăzută la alin. (1), stabilindu-se acest nivel minim al activului net prin raportare la capitalul social subscris.

(3) Consiliul de administraţie, respectiv directoratul, va prezenta adunării generale extraordinare întrunite potrivit alin. (1) un raport cu privire la situaţia patrimonială a societăţii, însoţit de observaţii ale cenzorilor sau, după caz, ale auditorilor interni. Acest raport trebuie depus la sediul societăţii cu cel puţin o săptămână înainte de data adunării generale, pentru a putea fi consultat de orice acţionar interesat. În cadrul adunării generale extraordinare, consiliul de administraţie, respectiv directoratul, îi va informa pe acţionari cu privire la orice fapte relevante survenite după redactarea raportului scris.

(4) Dacă adunarea generală extraordinară nu hotărăşte dizolvarea societăţii, atunci societatea este obligată ca, cel târziu până la încheierea exerciţiului financiar ulterior celui în care au fost constatate pierderile şi sub rezerva dispoziţiilor art. 10, să procedeze la reducerea capitalului social cu un cuantum cel puţin egal cu cel al pierderilor care nu au putut fi acoperite din rezerve, dacă în acest interval activul net al societăţii nu a fost reconstituit până la nivelul unei valori cel puţin egale cu jumătate din capitalul social.

(5) În cazul neîntrunirii adunării generale extraordinare în conformitate cu alin. (1) sau dacă adunarea generală extraordinară nu a putut delibera valabil nici în a doua con-

Scanned with OKEN Scanner

vocare, orice persoană interesată se poate adresa instanței pentru a cere dizolvarea societății. Dizolvarea poate fi cerută și în cazul în care obligația impusă societății potrivit alin. (4) nu este respectată. În oricare dintre aceste cazuri, instanța poate acorda societății un termen ce nu poate depăși 6 luni pentru regularizarea situației. Societatea nu va fi dizolvată dacă reconstituirea activului net până la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social are loc până în momentul rămânerii definitive a hotărârii judecătorești de dizolvare.

➢ **administratorii sunt răspunzători cu privire la registrele de contabilitate și a vărsămintelor efectuate de asociați:**

Art. 73. - (1) Administratorii sunt solidar răspunzători față de societate pentru:

a) realitatea vărsămintelor efectuate de asociați [...]

c) existența registrelor cerute de lege și corecta lor ținere.

➢ **la repartizarea dividendelor, plata și termenul de plată a acestora, trebuie avute în vedere următoarele prevederi:**

Art. 73. - (1) Administratorii sunt solidar răspunzători față de societate pentru:

b) existența reală a dividendelor plătite;

Art. 67. - (1) Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.

(2) Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Acestea se plătesc în termenul stabilit de adunarea generală a asociaților sau, după caz, stabilit prin legile speciale, dar nu mai târziu de 6 luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercițiului

Scanned with OKEN Scanner

financiar încheiat. În caz contrar, societatea datorează, după acest termen, dobândă penalizatoare calculată conform art. 3 din Ordonanţa Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie şi penalizatoare pentru obligaţii băneşti, precum şi pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, aprobată prin Legea nr. 43/2012, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acţionarilor care a aprobat situaţia financiară aferentă exerciţiului financiar încheiat nu s-a stabilit o dobândă mai mare.

(3) Nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii.

(4) Dividendele plătite contrar dispoziţiilor alin. (2) şi (3) se restituie, dacă societatea dovedeşte că asociaţii au cunoscut neregularitatea distribuirii sau, în împrejurările existente, trebuiau să o cunoască.

(5) Dreptul la acţiunea de restituire a dividendelor, plătite contrar prevederilor alin. (2) şi (3), se prescrie în termen de 3 ani de la data distribuirii lor.

(6) Dividendele care se cuvin după data transmiterii acţiunilor aparţin cesionarului, în afară de cazul în care părţile au convenit altfel.

➢ **adunarea generală ordinară are următoarele atribuţii:**

Art. 111. - (1) Adunarea generală ordinară se întruneşte cel puţin o dată pe an, în cel mult 5 luni de la încheierea exerciţiului financiar.

(2) În afară de dezbaterea altor probleme înscrise la ordinea de zi, adunarea generală este obligată:

a) să discute, să aprobe sau să modifice situaţiile financiare anuale, pe baza rapoartelor prezentate de consiliul de administraţie, respectiv de directorat şi de consiliul de

Scanned with OKEN Scanner

supraveghere, de cenzori sau, după caz, de auditorul financiar; și să fixeze dividendul;

b) să aleagă și să revoce membrii consiliului de administrație, respectiv ai consiliului de supraveghere, și cenzorii;

b1) în cazul societăților ale căror situații financiare sunt auditate, să numească sau să demită auditorul financiar și să fixeze durata minimă a contractului de audit financiar;

c) să fixeze remunerația cuvenită pentru exercițiul în curs membrilor consiliului de administrație, respectiv membrilor consiliului de supraveghere, și cenzorilor, dacă nu a fost stabilită prin actul constitutiv;

d) să se pronunțe asupra gestiunii consiliului de administrație, respectiv a directoratului;

e) să stabilească bugetul de venituri și cheltuieli și, după caz, programul de activitate, pe exercițiul financiar următor;

f) să hotărască gajarea, închirierea sau desființarea uneia sau a mai multor unități ale societății.

Art. 136. - (1) Unul sau mai mulți acționari reprezentând, individual sau împreună, cel puțin 10% din capitalul social vor putea cere instanței să desemneze unul sau mai mulți experți, însărcinați să analizeze anumite operațiuni din gestiunea societății și să întocmească un raport, care să le fie înmânat și, totodată, predat oficial consiliului de administrație, respectiv directoratului și consiliului de supraveghere, precum și cenzorilor sau auditorilor interni ai societății, după caz, spre a fi analizat și a se propune măsuri corespunzătoare.

(11) Consiliul de administrație, respectiv directoratul, va include raportul întocmit în conformitate cu alin. (1) pe ordinea de zi a următoarei adunări generale a acționarilor.

Scanned with OKEN Scanner

➢ **consiliul de administraţie are următoarele competenţe:**

Art. 142. - (1) Consiliul de administraţie este însărcinat cu îndeplinirea tuturor actelor necesare şi utile pentru realizarea obiectului de activitate al societăţii, cu excepţia celor rezervate de lege pentru adunarea generală a acţionarilor.

(2) Consiliul de administraţie are următoarele competenţe de bază, care nu pot fi delegate directorilor:

a) stabilirea direcţiilor principale de activitate şi de dezvoltare ale societăţii;

b) stabilirea politicilor contabile şi a sistemului de control financiar, precum şi aprobarea planificării financiare;

c) numirea şi revocarea directorilor şi stabilirea remuneraţiei lor;

d) supravegherea activităţii directorilor;

e) pregătirea raportului anual, organizarea adunării generale a acţionarilor şi implementarea hotărârilor acesteia;

f) introducerea cererii pentru deschiderea procedurii insolvenţei societăţii, potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenţei.

(3) De asemenea, nu pot fi delegate directorilor atribuţiile primite de către consiliul de administraţie din partea adunării generale a acţionarilor, în conformitate cu art. 114.

Atenţie!

Conform art. Art. 272[1] din Legea 31/1990: *„Se pedepseşte cu închisoare de la 1 an la 5 ani fondatorul, administratorul, directorul general, directorul, membrul consiliului de supraveghere sau al directoratului ori reprezentantul legal al societăţii, care:*

(...) 2. încasează sau plăteşte dividende, sub orice formă, din profituri fictive ori care nu puteau fi distribuite, în lipsă de situaţie financiară sau contrarii celor rezultate din aceasta.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Balanța de verificare a unei societăți comerciale, închisă la 31.12.2014 se prezintă astfel:

	Sold început de an		Rulaje AN		Total sume		Solduri finale	
Cont	debit	credit	debit	credit	debit	credit	debit	credit
101	0,00	4.993.520,00	0	0	0,00	4.993.520,00	0,00	4.993.520,00
1012	0,00	4.993.520,00	0	0	0,00	4.993.520,00	0,00	4.993.520,00
105	0,00	19.279,32	505,08	0	505,08	19.279,32	0,00	18.774,24
106	0,00	73.446,08	0	505,08	0,00	73.951,16	0,00	73.951,16
1061	0,00	72.938,00	0	0	0,00	72.938,00	0,00	72.938,00
1065	0,00	505,08	0	505,08	0,00	1.010,16	0,00	1.010,16
1068	0,00	3,00	0	0	0,00	3,00	0,00	3,00
117	232.074,78	0,00	232.074,78	1.273.059,69	464.149,56	1.273.059,69	0,00	808.910,13
1171	232.074,78	0,00	232.074,78	1.273.059,69	464.149,56	1.273.059,69	0,00	808.910,13
121	0,00	1.105.192,91	6.402.100,88	5.375.894,56	6.402.100,88	6.481.087,47	0,00	78.986,59
129	64.208,00	0,00	0	64.208	64.208,00	64.208,00	0,00	0,00
162	0,00	14.392.897,99	15.330.050,5	13.497.491,45	15.330.050,50	27.890.389,44	0,00	12.560.338,94
1621	0,00	14.392.897,99	15.330.050,5	13.497.491,45	15.330.050,50	27.890.389,44	0,00	12.560.338,94
167	0,00	2.036.545,89	2.041.218,84	618.943,27	2.041.218,84	2.655.489,16	0,00	614.270,32
167 GC	0,00	2.036.545,89	2.036.545,89	614.270,32	2.036.545,89	2.650.816,21	0,00	614.270,32
167L	0,00	0,00	4672,95	4672,95	4.672,95	4.672,95	0,00	0,00

Scanned with OKEN Scanner

168	0,00	2.832,40	81.310,82	78.478,42	81.310,82	81.310,82	0,00	0,00
1682	0,00	2.832,40	81.310,82	78.478,42	81.310,82	81.310,82	0,00	0,00
208	1.027,59	0,00	0	0	1.027,59	0,00	1.027,59	0,00
211	6.248.124,00	0,00	0	0	6.248.124,00	0,00	6.248.124,00	0,00
2111	6.248.124,00	0,00	0	0	6.248.124,00	0,00	6.248.124,00	0,00
212	14.663.622,00	0,00	0	0	14.663.622,00	0,00	14.663.622,00	0,00
213	510.522,20	0,00	10.298,34	8.532,16	520.820,54	8.532,16	512.288,38	0,00
2131	7.198,61	0,00	0	4.596,26	7.198,61	4.596,26	2.602,35	0,00
2132	47.589,05	0,00	3.879,84	3.935,9	51.468,89	3.935,90	47.532,99	0,00
2133	455.734,54	0,00	6.418,5	0	462.153,04	0,00	462.153,04	0,00
214	542.125,48	0,00	22.649,77	28.116,22	564.775,25	28.116,22	536.659,03	0,00
263	1.697.475,00	0,00	0	0	1.697.475,00	0,00	1.697.475,00	0,00
267	125,27	0,00	0	0	125,27	0,00	125,27	0,00
2678	125,27	0,00	0	0	125,27	0,00	125,27	0,00
280	0,00	1.027,59	0	0	0,00	1.027,59	0,00	1.027,59
2808	0,00	1.027,59	0	0	0,00	1.027,59	0,00	1.027,59
281	0,00	987.516,39	33.968,45	432.650,92	33.968,45	1.420.167,31	0,00	1.386.198,86
2812	0,00	327.845,30	0	327.845,34	0,00	655.690,64	0,00	655.690,64
2813	0,00	478.789,67	5.852,23	16.710,72	5.852,23	495.500,39	0,00	489.648,16
2814	0,00	180.881,42	28.116,22	88.094,86	28.116,22	268.976,28	0,00	240.860,06
302	6,45	0,00	49,4	55,85	55,85	55,85	0,00	0,00
3021	6,45	0,00	49,4	55,85	55,85	55,85	0,00	0,00
303	0,00	0,00	6908,53	6.908,53	6.908,53	6.908,53	0,00	0,00

Scanned with OKEN Scanner

401	0,00	134.202,78	1.644.889,28	1.625.857,23	1.644.889,28	1.760.060,01	0,00	115.170,73
40101	0,00	134.202,78	1.644.889,28	1.625.857,23	1.644.889,28	1.760.060,01	0,00	115.170,73
404	0,00	71.867,83	39.734,15	39.734,15	39.734,15	111.601,98	0,00	71.867,83
408	0,00	100,00	100	0	100,00	100,00	0,00	0,00
409	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
4091	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
411	535.916,92	0,00	10.666.169,68	11.191.252,36	11.202.086,60	11.191.252,36	10.834,24	0,00
4111	535.916,92	0,00	10.666.169,68	11.191.252,36	11.202.086,60	11.191.252,36	10.834,24	0,00
418	15.035,01	0,00	26.729,66	15.035,01	41.764,67	15.035,01	26.729,66	0,00
421	0,00	14.441,00	448.035	443.359	448.035,00	457.800,00	0,00	9.765,00
425	0,00	0,00	147.150	147.150	147.150,00	147.150,00	0,00	0,00
431	0,00	1.585,00	190.512	201.687	190.512,00	203.272,00	0,00	12.760,00
4311	0,00	8.523,00	90.291	87.067	90.291,00	95.590,00	0,00	5.299,00
4312	0,00	4.302,00	47.302	46.522	47.302,00	50.824,00	0,00	3.522,00
4313	0,00	2.131,00	23.443	23.056	23.443,00	25.187,00	0,00	1.744,00
4314	0,00	2.253,00	24.760	24.351	24.760,00	26.604,00	0,00	1.844,00
4315	0,00	-15.704,00	3.832	19.821	3.832,00	4.117,00	0,00	285,00
4316	0,00	80,00	884	870	884,00	950,00	0,00	66,00
437	0,00	513,00	5.652	5.560	5.652,00	6.073,00	0,00	421,00
4371	0,00	204,00	2.241	2.204	2.241,00	2.408,00	0,00	167,00
4372	0,00	207,00	2.283	2.246	2.283,00	2.453,00	0,00	170,00
4373	0,00	102,00	1.128	1.110	1.128,00	1.212,00	0,00	84,00
441	0,00	54.541,00	248.309	303	248.309,00	54.844,00	193.465,00	0,00

Scanned with OKEN Scanner

4411	0,00	54.541,00	248.309	303	248.309,00	54.844,00	193.465,00	0,00
442	0,00	45.585,36	2.945.986,1	2.854.700,29	2.945.986,10	2.900.285,65	45.700,45	0,00
4423	0,00	65.283,50	1.870.595,2	1.805.311,7	1.870.595,20	1.870.595,20	0,00	0,00
4424	0,00	0,00	38.626,17	6.969,2	38.626,17	6.969,20	31.656,97	0,00
4426	0,00	0,00	303.486,75	303.486,75	303.486,75	303.486,75	0,00	0,00
4427	0,00	0,00	646.172,84	646.172,84	646.172,84	646.172,84	0,00	0,00
4428	19.698,14	0,00	87.105,14	92.759,8	106.803,28	92.759,80	14.043,48	0,00
444	0,00	5.187,00	56.835	55.935	56.835,00	61.122,00	0,00	4.287,00
446	0,00	27,00	262.844,89	262.943,89	262.844,89	262.970,89	0,00	126,00
455	0,00	312.682,00	542.389,6	229.707,6	542.389,60	542.389,60	0,00	0,00
4551	0,00	43.600,00	154.200	110.600	154.200,00	154.200,00	0,00	0,00
4552	0,00	269.082,00	388.189,6	119.107,6	388.189,60	388.189,60	0,00	0,00
461	306.616,00	0,00	528.397	153.988	835.013,00	153.988,00	681.025,00	0,00
461V	0,00	0,00	856.081,1	0	856.081,10	0,00	856.081,10	0,00
462	0,00	173.192,50	77.310,83	18.103,97	77.310,83	191.296,47	0,00	113.985,64
471	6.268,40	0,00	272.028,6	273.250,06	278.297,00	273.250,06	5.046,94	0,00
472	0,00	404.725,41	2.544.412,88	6.975.277,44	2.544.412,88	7.380.002,85	0,00	4.835.589,97
512	6.257,81	0,00	179.588.427,2	179.374.792,8	179.594.684,96	179.374.792,80	219.892,16	0,00
5121	1.293,09	0,00	133.453.098,8	133.297.328	133.454.391,90	133.297.328,02	157.063,88	0,00
5124	4.964,72	0,00	46.135.328,34	46.077.464,78	46.140.293,06	46.077.464,78	62.828,28	0,00
531	1.503,54	0,00	321.532,13	321.180,49	323.035,67	321.180,49	1.855,18	0,00
5311	1.344,11	0,00	321.527,96	321.176,23	322.872,07	321.176,23	1.695,84	0,00
5314	159,43	0,00	4,17	4,26	163,60	4,26	159,34	0,00

Scanned with OKEN Scanner

542	0,00	0,00	48.580,82	48.580,82	48.580,82	48.580,82	0,00	0,00
581	0,00	0,00	157.336.001,8	157.336.001,8	157.336.001,82	157.336.001,82	0,00	0,00
602	0,00	0,00	96.510,54	96.510,54	96.510,54	96.510,54	0,00	0,00
6021	0,00	0,00	55,85	55,85	55,85	55,85	0,00	0,00
6022	0,00	0,00	51.624,79	51.624,79	51.624,79	51.624,79	0,00	0,00
6024	0,00	0,00	4.702,66	4.702,66	4.702,66	4.702,66	0,00	0,00
6028	0,00	0,00	40.127,24	40.127,24	40.127,24	40.127,24	0,00	0,00
603	0,00	0,00	6.908,53	6.908,53	6.908,53	6.908,53	0,00	0,00
604	0,00	0,00	1.585,2	1.585,2	1.585,20	1.585,20	0,00	0,00
605	0,00	0,00	480.224,64	480.224,64	480.224,64	480.224,64	0,00	0,00
611	0,00	0,00	158.837,22	158.837,22	158.837,22	158.837,22	0,00	0,00
612	0,00	0,00	20.886,83	20.886,83	20.886,83	20.886,83	0,00	0,00
613	0,00	0,00	50.381,55	50.381,55	50.381,55	50.381,55	0,00	0,00
622	0,00	0,00	11.622,6	11.622,6	11.622,60	11.622,60	0,00	0,00
623	0,00	0,00	7.339,1	7.339,1	7.339,10	7.339,10	0,00	0,00
624	0,00	0,00	8.846,9	8.846,9	8.846,90	8.846,90	0,00	0,00
625	0,00	0,00	11.233	11.233	11.233,00	11.233,00	0,00	0,00
626	0,00	0,00	17.080,5	17.080,5	17.080,50	17.080,50	0,00	0,00
627	0,00	0,00	215.144,13	215.144,13	215.144,13	215.144,13	0,00	0,00
628	0,00	0,00	493.584,32	493.584,32	493.584,32	493.584,32	0,00	0,00
635	0,00	0,00	1.661.817,02	1.661.817,02	1.661.817,02	1.661.817,02	0,00	0,00
641	0,00	0,00	443.359	443.359	443.359,00	443.359,00	0,00	0,00
645	0,00	0,00	118.076	118.076	118.076,00	118.076,00	0,00	0,00

Scanned with OKEN Scanner

6451	0,00	0,00	87.937	87.937	87.937,00	87.937,00	0,00	0,00
6452	0,00	0,00	3.314	3.314	3.314,00	3.314,00	0,00	0,00
6453	0,00	0,00	26.825	26.825	26.825,00	26.825,00	0,00	0,00
658	0,00	0,00	47.258,6	47.258,6	47.258,60	47.258,60	0,00	0,00
6581	0,00	0,00	157	157	157,00	157,00	0,00	0,00
6582	0,00	0,00	33.768,05	33.768,05	33.768,05	33.768,05	0,00	0,00
6583	0,00	0,00	2.679,93	2.679,93	2.679,93	2.679,93	0,00	0,00
6588	0,00	0,00	10.653,62	10.653,62	10.653,62	10.653,62	0,00	0,00
665	0,00	0,00	363.754,49	363.754,49	363.754,49	363.754,49	0,00	0,00
666	0,00	0,00	641.602,28	641.602,28	641.602,28	641.602,28	0,00	0,00
668	0,00	0,00	7.901,6	7.901,6	7.901,60	7.901,60	0,00	0,00
681	0,00	0,00	432.650,92	432.650,92	432.650,92	432.650,92	0,00	0,00
6811	0,00	0,00	432.650,92	432.650,92	432.650,92	432.650,92	0,00	0,00
691	0,00	0,00	303	303	303,00	303,00	0,00	0,00
704	0,00	0,00	1.084.951	1.084.951	1.084.951,00	1.084.951,00	0,00	0,00
706	0,00	0,00	3.897.373,2	3.897.373,2	3.897.373,20	3.897.373,20	0,00	0,00
708	0,00	0,00	4.875	4.875	4.875,00	4.875,00	0,00	0,00
765	0,00	0,00	366.343,36	366.343,36	366.343,36	366.343,36	0,00	0,00
766	0,00	0,00	2.941,1	2.941,1	2.941,10	2.941,10	0,00	0,00
768	0,00	0,00	19.410,9	19.410,9	19.410,90	19.410,90	0,00	0,00
Total	24.830.908,45	24.830.908,45	18.732.891,13	18.732.891,13	418.462.955,06	418.462.955,06	25.699.951,00	25.699.951,00

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul prescurtat construit după balanţa de verificare este următorul:

INDICATORI	Solduri la 31.12.2013	Solduri la 31.12.2014
Imobilizări necorporale		
Imobilizări corporale	20.976.877	20.574.494
Imobilizări financiare	1.697.600	1.697.600
Total active imobilizate	**22.674.477**	**22.272.094**
Stocuri	6	
Creanţe	892.970	1.813.835
Investiţii pe termen scurt		
Casa şi conturi la bănci	7.761	221.747
Total active circulante	**900.737**	**2.035.582**
Cheltuieli în avans	6.268	5.047
Datorii: sume ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an	2.827.614	2.100.548
Active circulante nete	**-2.325.334**	**-59.919**
Total active minus datorii curente	**20.349.143**	**22.212.175**
Datorii: sume ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an	14.453.988	11.402.443
Provizioane		
Venituri în avans, din care:	404725	4835590
1. Subvenţii pentru investiţii		
2. Venituri înregistrate în avans, din care:	404.725	4.835.590
sume de reluat într-o perioadă de până la un an	404.725	
sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an		4.835.590
3. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi		
Fondul comercial negativ		
Capital social, din care:	4.993.520	4.993.520

Scanned with OKEN Scanner

1. Capital subscris vărsat	*4.993.520*	*4.993.520*
2. Capital subscris nevărsat		
3. Patrimoniul regiei		
4. Patrimoniul institutelor naţionale de cercetare-dezvoltare		
Prime de capital		
Rezerve din reevaluare	*19.279*	*18.774*
Rezerve	*73.446*	*73.951*
Acţiuni proprii		
Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii		
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii		
Rezultat reportat sold creditor		*808.910*
Rezultat reportat sold debitor	*232.075*	
Profitul exerciţiului	***1.105.193***	*78.987*
Pierderea exerciţiului		
Repartizarea profitului	*64.208*	
Capitaluri proprii	***5.895.155***	***5.974.142***
Patrimoniu public		
CAPITALURI TOTAL	***5.895.155***	***5.974.142***

Contul de profit şi pierdere construit după balanţa de verificare este următorul:

DENUMIREA INDICATORULUI	***Exerciţiul 2013***	***Exerciţiul 2014***
Cifra de afaceri netă	***5.434.532***	***4.987.199***
Producţia vândută	*5.434.532*	*4.987.199*
Venituri din vânzarea mărfurilor		
Reduceri comerciale acordate		

Scanned with OKEN Scanner

Venituri din dobânzi înregistrare de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing		
Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete		
Variația stocurilor sold creditor		
Variația stocurilor sold debitor		
Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii și capitalizată		
Alte venituri din exploatare	*806*	
din care, venituri din fondul comercial negativ		
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL	***5.435.338***	***4.987.199***
Cheltuieli cu materii prime și materiale consumabile	*103.716*	*96.510*
Alte cheltuieli materiale	*11.586*	*8.494*
Alte cheltuieli din afară (cu energie și apă)	*525.931*	*480.225*
Cheltuieli privind mărfurile		
Reduceri comerciale primite		
Cheltuieli cu personalul	***632.444***	***561.435***
Salarii și indemnizații	*496.539*	*443.359*
Cheltuieli cu asigurările și protecția socială	*135.905*	*118.076*
Ajustarea valorii imobilizărilor corporale și necorporale	***428.912***	***432.651***
Cheltuieli	*428.912*	*432.651*
Venituri		
Ajustarea valorii activelor circulante	***0***	***0***
Cheltuieli		

Scanned with OKEN Scanner

Venituri		
Alte cheltuieli de exploatare	***1.498.778***	***2.704.032***
Cheltuieli privind prestaţii externe	*1.259.425*	*994.956*
Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte	*234.800*	*1.661.817*
Alte cheltuieli	*4.553*	*47.259*
Cheltuieli cu dobânzile de refinanţare înregistrate de entităţile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing		
Ajustări privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	***0***	***0***
Cheltuieli		
Venituri		
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL	***3.201.367***	***4.283.347***
Rezultat din exploatare profit	***2.233.971***	***703.852***
Rezultat din exploatare pierdere		
Venituri din interese de participare		
din care, veniturile obţinute de la entităţile afiliate		
Venituri din alte investiţii şi împrumuturi care fac parte din activele imobilizate		
din care, veniturile obţinute de la entităţile afiliate		
Venituri din dobânzi	*6.343*	*2.941*
din care, veniturile obţinute de la entităţile afiliate		
Alte venituri financiare	*846.111*	*385.755*
VENITURI FINANCIARE – TOTAL	***852.454***	***388.696***

Scanned with OKEN Scanner

Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investiţiilor financiare deţinute ca active circulante	***0***	***0***
Cheltuieli		
Venituri		
Cheltuieli privind dobânzile	*764.995*	*641.602*
din care, cheltuieli în relaţia cu entităţile afiliate		
Alte cheltuieli financiare	*1.037.268*	*371.656*
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL	***1.802.263***	***1.013.258***
REZULTAT FINANCIAR profit		
REZULTAT FINANCIAR pierdere	***949.809***	***624.562***
REZULTAT CURENT profit	***1.284.162***	***79.290***
REZULTAT CURENT pierdere		
Venituri extraordinare		
Cheltuieli extraordinare		
REZULTAT EXTRAORDINAR profit		
REZULTAT EXTRAORDINAR pierdere		
VENITURI TOTALE	***6.287.792***	***5.375.895***
CHELTUIELI TOTALE	***5.003.630***	***5.296.605***
PROFITUL BRUT	***1.284.162***	***79.290***
PIERDERE BRUTĂ		
IMPOZITUL PE PROFIT	***178.969***	***303***
Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus		
PROFITUL NET AL EXERCIŢIULUI FINANCIAR	***1.105.193***	***78.987***
PIERDEREA NETĂ A EXERCIŢIULUI FINANCIAR		

Scanned with OKEN Scanner

7.2. Raportul administratorilor

Consiliul de administraţie elaborează pentru fiecare exerciţiu financiar un raport, denumit în continuare raportul administratorilor, care conţine o prezentare fidelă a dezvoltării şi performanţei activităţilor entităţii şi a poziţiei sale, precum şi o descriere a principalelor riscuri şi incertitudini cu care aceasta se confruntă.

Această prezentare este o analiză echilibrată şi cuprinzătoare a dezvoltării şi performanţei activităţilor entităţii şi a poziţiei sale, corelată cu dimensiunea şi complexitatea activităţilor.

Raportul administratorilor se aprobă de consiliul de administraţie şi se semnează în numele acestuia de preşedintele consiliului.

În măsura în care este necesar pentru a înţelege dezvoltarea, performanţa sau poziţia entităţii, analiza cuprinde indicatori-cheie de performanţă financiari şi, atunci când este cazul, nefinanciari relevanţi pentru activităţile specifice, inclusiv informaţii referitoare la aspecte de mediu şi de personal. În prezentarea analizei, raportul administratorilor conţine, atunci când este cazul, referiri şi explicaţii suplimentare privind sumele raportate în situaţiile financiare anuale.

Raportul administratorilor oferă, de asemenea, informaţii despre:

- dezvoltarea previzibilă a entităţii;
- activităţile din domeniul cercetării şi dezvoltării;
- informaţii privind achiziţiile propriilor acţiuni, şi anume:

- motivele achiziţiilor efectuate în cursul exerciţiului financiar;
- numărul şi valoarea nominală sau, în absenţa acesteia, echivalentul contabil al acţiunilor achiziţionate şi înstrăinate

Scanned with OKEN Scanner

în cursul exerciţiului financiar şi proporţia din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;

- în cazul achiziţiei şi înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acţiunilor;

- numărul şi valoarea nominală sau, în absenţa acesteia, echivalentul contabil al tuturor acţiunilor achiziţionate şi deţinute de entitate şi proporţia din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;

- existenţa de sucursale ale entităţii;

- în ceea ce priveşte utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, dacă sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, a datoriilor, a poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii:

- obiectivele şi politicile entităţii în materie de management al riscului financiar; şi

- expunerea entităţii la riscul de preţ, riscul de credit, riscul de lichiditate şi la riscul fluxului de numerar.

Microentităţile şi entităţile mici nu sunt obligate să prezinte informaţiile nefinanciare.

7.3. Aprobarea, semnarea şi publicarea situaţiilor financiare anuale

Situaţiile financiare anuale se întocmesc şi se publică, potrivit legii, în moneda naţională şi sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele şi prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;

- calitatea acesteia (director economic, contabil-şef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România);

Scanned with OKEN Scanner

- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Obligaţia generală de publicare

Situaţiile financiare anuale şi raportul administratorilor precum şi situaţiile financiare anuale consolidate şi rapoartele consolidate ale administratorilor, aprobate corespunzător, împreună cu opinia auditorului statutar sau a firmei de audit, respectiv raportul cenzorilor, după caz, se publică în conformitate cu art.185 din Legea societăţilor nr.31/1990:

"Art. 185. - (1) În condiţiile prevăzute de Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, consiliul de administraţie, respectiv directoratul, este obligat să depună la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, în format hârtie şi în format electronic sau numai în formă electronică, având ataşată o semnătură electronică extinsă, situaţiile financiare anuale, raportul lor, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, după caz.

(2) Consiliul de administraţie, respectiv directoratul societăţii-mamă, definită astfel de reglementările contabile aplicabile, este obligat să depună la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice copii ale situaţiilor financiare anuale consolidate, prevederile alin. (1) urmând a fi aplicate în mod corespunzător.

(3) În vederea efectuării publicităţii legale, Ministerul Finanţelor Publice transmite, electronic, la Oficiul Naţional al Registrului Comerţului copii de pe următoarele acte, în formă electronică: situaţiile financiare anuale şi, după caz, situaţiile financiare anuale consolidate, raportul şi, după caz, raportul consolidat al consiliului de administraţie, respectiv al directoratului, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, precum şi indicatorii economico-financiari necesari efectuării publicităţii legale. Publicitatea legală se

Scanned with OKEN Scanner

realizează prin menționarea în registrul comerțului a depunerii situațiilor financiare anuale, însoțite de raportul consiliului de administrație, respectiv al directoratului, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, precum și prin publicarea indicatorilor economico-financiari extrași din acestea.

(4) Societățile care au o cifră anuală de afaceri de peste 10 milioane lei au obligația de a publica în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, un anunț prin care se confirmă depunerea actelor prevăzute la alin. (1).

(5) Pentru societățile a căror cifră anuală de afaceri nu depășește 10 milioane lei, anunțul prevăzut la alin. (4) va fi publicat, pentru acces gratuit, pe pagina de internet a Oficiului Național al Registrului Comerțului."

Dacă se publică în întregime, situațiile financiare anuale și raportul administratorilor sunt reproduse cu forma și conținutul pe baza cărora auditorul statutar sau firma de audit și-a întocmit opinia. Acestea sunt însoțite de textul complet al raportului de audit.

Dacă situațiile financiare anuale nu se publică în întregime, versiunea prescurtată a acestora, care nu este însoțită de raportul de audit:

- menționează faptul că versiunea publicată este prescurtată;
- face trimitere la registrul la care au fost depuse, potrivit legii, sau, dacă acestea nu au fost încă depuse, menționează acest lucru;
- menționează dacă auditorul statutar sau firma de audit a emis o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve ori contrară sau dacă auditorul statutar sau firma de audit nu a fost în măsură să emită o opinie de audit;

Scanned with OKEN Scanner

- menţionează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorul statutar sau firma de audit a atras atenţia prin evidenţiere, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Membrii organelor de administraţie, de conducere şi de supraveghere ale unei entităţi, care acţionează în limitele competenţelor conferite de legislaţia naţională, au responsabilitatea colectivă de a asigura faptul că situaţiile financiare anuale individuale şi raportul administratorilor, respectiv situaţiile financiare anuale consolidate şi rapoartele consolidate ale administratorilor, sunt întocmite şi se publică în conformitate cu referenţialul contabil aplicat.

7.4. Auditul situaţiilor financiare

Situaţiile financiare anuale ale entităţilor mijlocii şi mari, precum şi ale societăţilor/companiilor naţionale, societăţilor cu capital integral sau majoritar de stat şi regiilor autonome, societăţile pe acţiuni care optează pentru sistemul dualist de administrare sunt auditate de unul sau mai mulţi auditori statutari sau firme de audit.

Sunt obligate, de asemenea, să auditeze situaţiile financiare entităţile care, la data bilanţului, depăşesc limitele a cel puţin două dintre următoarele trei criterii:

- totalul activelor: 3.650.000 EUR;
- cifra de afaceri netă: 7.300.000 EUR;
- numărul mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 50.

Scanned with OKEN Scanner

Atenție!

Obligația de auditare intervine atunci când entitățile depășesc limitele respective în două exerciții financiare consecutive. De asemenea, entitățile respective sunt scutite de la obligația de auditare a situațiilor financiare anuale dacă limitele a două din cele trei criterii menționate nu sunt depășite în două exerciții financiare consecutive.

Situațiile financiare ale societăților supuse obligației legale de auditare vor fi auditate de către auditori financiari - persoane fizice sau persoane juridice membre ale Camerei Auditorilor Financiari din România.

Atenție!

Alegerea cenzorilor și a auditorilor financiari, precum și schimbarea acestora, trebuie menționată la registrul comerțului.

Prin auditul statutar (financiar) se:

- exprimă o opinie privind:

- consecvența raportului administratorilor cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar; și

- întocmirea raportului administratorilor în conformitate cu cerințele legale aplicabile;

- declară dacă, pe baza cunoașterii și a înțelegerii dobândite în cursul auditului cu privire la entitate și la mediul acesteia, a(au) identificat informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate.

Scanned with OKEN Scanner

Raportul de audit

Raportul de audit conține:

- o introducere care identifică cel puțin situațiile financiare care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;
- o descriere a domeniului de aplicare al auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;
- o opinie de audit care este fără rezerve, cu rezerve sau contrară şi care prezintă clar punctul de vedere al auditorului statutar cu privire la următoarele:

- dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară; şi
- după caz, dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile.

Dacă auditorul statutar nu este în măsură să emită o opinie de audit, raportul menționează imposibilitatea emiterii unei astfel de opinii;

- o mențiune privind aspectele asupra cărora auditorul statutar atrage atenția prin evidențiere, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;
- opinia şi declarația privind raportul administratorilor.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

raport de audit cu opinie fără rezerve:

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către,

Consiliul de Administrație al SC ALFA SA

Raport asupra situațiilor financiare închise pentru data de 31.12.N

1. Am auditat situațiile financiare închise pentru data de 31.12.N ale SC ALFA SA, care cuprind Bilanțul, contul de profit și pierderi, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de trezorerie închise pentru aceiași dată, precum și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte note explicative. Situațiile financiare menționate se referă la:

- Activ net / capitaluri proprii total 61.550.178 lei

- Rezultat net al exercițiului financiar 8.275.113 lei

Responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare

2. Conducerea societății este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare, închise în conformitate cu referențialul contabil stabilit prin OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare și cu politicile contabile descrise în notele la situațiile financiare, ca sumar al Politicilor Contabile ale societății puse la dispoziția auditorilor. Această responsabilitate include: proiectarea, implementarea și menținerea unui control intern relevant, pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare, care să nu conțină denaturări

Scanned with OKEN Scanner

semnificative, datorate fraudei sau erorii, selectarea şi aplicarea politicilor contabile adecvate, elaborarea unor estimări contabile rezonabile în circumstanţele date.

Responsabilitatea auditorului

3. Responsabilitatea noastră este ca, pe baza auditului efectuat, să exprimăm o opinie asupra acestor situaţii financiare. Noi am desfăşurat auditul în conformitate cu Standardele Internaţionale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerinţele etice şi planificarea şi desfăşurarea auditului, în vederea obţinerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situaţiile financiare nu cuprind denaturări semnificative.

4. Un audit implică desfăşurarea de proceduri în vederea obţinerii de probe de audit cu privire la valorile şi prezentările din situaţiile financiare. Procedurile selectate depind de raţionamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situaţiilor financiare, fie cauzată de fraudă fie de eroare. În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul a luat în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către societate şi prezentarea fidelă a situaţiilor financiare, în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanţelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficienţa controlului intern desfăşurat în societate.

Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile şi a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum şi evaluarea prezentării generale a situaţiilor financiare.

5. Considerăm că probele de audit pe care le-am obţinut sunt suficiente şi adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

Scanned with OKEN Scanner

6. Noi nu am participat la operațiunile de inventariere deoarece contractul a fost perfectat ulterior acestor activități, situație pentru care nu putem da o opinie asupra stării activelor. Testele efectuate de auditori au căutat în primul rând să reconstituie soldurile de final, înscrise în listele de inventariere, dar neputând vizualiza starea acestor active.

Opinia

7. În opinia noastră, situațiile financiare identificate în paragraful 1 al prezentului raport, prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, poziția financiară a SC ALFA SA la data de 31.12.N și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, în conformitate cu prevederile OMFP 1802/2014 cu modificările ulterioare.

Raport asupra conformității Raportului administratorilor cu situațiile financiare identificate în paragraful 1 al prezentului Raport

8. În concordață cu cerințele OMFP 1802/2014 , am citit Raportul administratorilor ataşat situațiilor financiare, dar care nu face parte din aceste situații financiare. În Raportul Administratorilor, nu am identificat informații financiare care să fie în mod semnificativ în neconcordanță cu informațiile prezentate în situațiile financiare încheiate pentru data de 31.12.N.

AUDITOR INDEPENDENT
SC YYY SRL
Membră a CAFR nr. autorizație___/___
Prin
Ionescu C, carnet nr.___/___

Scanned with OKEN Scanner

În cazul situaţiilor financiare anuale consolidate, atunci când raportează asupra consecvenţei raportului administratorilor cu situaţiile financiare, auditorul statutar sau firma de audit are în vedere situaţiile financiare anuale consolidate şi raportul consolidat al administratorilor. Dacă situaţiile financiare anuale ale societăţii-mamă sunt prezentate în vederea aprobării odată cu situaţiile financiare anuale consolidate, iar societatea-mamă are obligaţia de auditare, cele două rapoarte de audit pot fi prezentate sub forma unui singur raport.

Situaţiile financiare anuale ale entităţilor mici şi microentităţilor se verifică, după caz, de cenzori.

În conformitate Legea societăţilor nr. 31/1990 societatea pe acţiuni sunt obligate să aibă 3 cenzori şi un supleant, dacă prin actul constitutiv nu se prevede un număr mai mare. În toate cazurile, numărul cenzorilor trebuie să fie impar. Cenzorii sunt aleşi de adunarea generală a acţionarilor iar durata mandatului lor este de 3 ani şi pot fi realeşi. Ei trebuie să îşi exercite personal mandatul.

La societăţile pe acţiuni cu capital majoritar de stat, unul dintre cenzori este, în mod obligatoriu, reprezentant al Ministerului Economiei şi Finanţelor.

Cenzorii pot fi acţionari, cu excepţia cenzorului expert contabil, care poate fi terţ ce exercită profesia individual ori în forme asociative.

Nu pot fi cenzori, iar dacă au fost aleşi, decad din mandatul lor:

- rudele sau afinii până la al patrulea grad inclusiv sau soţii administratorilor;
- persoanele care primesc sub orice formă, pentru alte funcţii decât aceea de cenzor, un salariu sau o remuneraţie de

Scanned with OKEN Scanner

la administratori sau de la societate sau ai căror angajatori sunt în raporturi contractuale sau se află în concurenţă cu aceasta;

- persoanele cărora le este interzisă funcţia de membru al consiliului de administraţie, respectiv al consiliului de supraveghere şi al directoratului;
- persoanele care, pe durata exercitării atribuţiilor conferite de această calitate, au atribuţii de control în cadrul Ministerului Finanţelor Publice sau al altor instituţii publice, cu excepţia situaţiilor prevăzute expres de lege.

Cenzorii sunt remuneraţi cu o indemnizaţie fixă, determinată prin actul constitutiv sau de adunarea generală care i-a numit.

Mandatul cenzorilor este de a supraveghea gestiunea societăţii, de a verifica dacă situaţiile financiare sunt legal întocmite şi în concordanţă cu registrele, dacă acestea din urmă sunt ţinute regulat şi dacă evaluarea elementelor patrimoniale s-a făcut conform regulilor stabilite pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare.

Despre toate acestea, precum şi asupra propunerilor pe care le vor considera necesare cu privire la situaţiile financiare şi repartizarea profitului, cenzorii vor prezenta adunării generale un raport amănunţit.

Adunarea generală poate aproba situaţiile financiare anuale numai dacă acestea sunt însoţite de raportul cenzorilor sau, după caz, al auditorilor financiari.

Cenzorii sau, după caz, auditorii interni vor aduce la cunoştinţă membrilor consiliului de administraţie neregulile în administraţie şi încălcările dispoziţiilor legale şi ale prevederilor actului constitutiv pe care le constată, iar cazurile mai importante le vor aduce la cunoştinţă adunării generale.

Scanned with OKEN Scanner

Controlul intern

Administratorii entităţilor sunt obligaţi să organizeze controlul intern, care vizează în special asigurarea:

- conformităţii cu legislaţia în vigoare;
- aplicării deciziilor luate de conducerea entităţii;
- bunei funcţionări a activităţii interne a entităţii;
- fiabilităţii informaţiilor financiare;
- eficacităţii operaţiunilor entităţii;
- utilizării eficiente a resurselor;
- prevenirii şi controlului riscurilor de a nu se atinge obiectivele fixate etc.

Ca urmare, procedurile de control intern au ca obiectiv:

- pe de o parte, urmărirea înscrierii activităţii entităţii şi a comportamentului personalului în cadrul definit de legislaţia aplicabilă, valorile, normele şi regulile interne ale entităţii;
- pe de altă parte, verificarea dacă informaţiile contabile, financiare şi de gestiune comunicate reflectă corect activitatea şi situaţia entităţii.

Scopul controlului intern este să asigure coerenţa obiectivelor, să identifice factorii-cheie de reuşită şi să comunice conducătorilor entităţii, în timp real, informaţiile referitoare la performanţe şi perspective. Indiferent de natura sau mărimea entităţii, eforturile depuse pentru aplicarea unui control intern satisfăcător sunt legate de aplicarea unor bune practici.

Controlul intern se aplică pe tot parcursul operaţiunilor desfăşurate de entitate, astfel:

- anterior realizării operaţiunilor, cu ocazia elaborării bugetului, ceea ce va permite, ulterior realizării operaţiunilor, controlul bugetar;
- în timpul operaţiunilor, de exemplu, sub aspectul determinării procentului de realizare fizică a producţiei în curs de execuţie sau a procentului de rebuturi înregistrate;

Scanned with OKEN Scanner

- după finalizarea operațiunilor, caz în care verificarea este destinată, de exemplu, să analizeze rentabilitatea operațiunilor și să constate existența conformității sau a eventualelor anomalii, care trebuie corectate.

În contextul situațiilor financiare anuale consolidate, aria controlului intern contabil și financiar se referă la societățile cuprinse în consolidare.

Controlul intern cuprinde componente strâns legate, respectiv:

- o definire clară a responsabilităților, resurse și proceduri adecvate, modalități și sisteme de informare, instrumente și practici corespunzătoare;
- difuzarea internă de informații pertinente, fiabile, a căror cunoaștere permite fiecăruia să își exercite responsabilitățile;
- un sistem care urmărește, pe de o parte, analizarea principalelor riscuri identificabile în ceea ce privește obiectivele entității și, pe de altă parte, asigurarea existenței de proceduri de gestionare a acestor riscuri;
- activități corespunzătoare de control, pentru fiecare proces, concepute pentru a reduce riscurile susceptibile să afecteze realizarea obiectivelor entității;
- o supraveghere permanentă a dispozitivului de control intern, precum și o examinare a funcționării sale.

Activitățile de control fac parte integrantă din procesul de gestiune prin care entitatea urmărește atingerea obiectivelor propuse. Controlul vizează aplicarea normelor și procedurilor de control intern, la toate nivelurile ierarhice și funcționale: aprobare, autorizare, verificare, evaluarea performanțelor operaționale, securizarea activelor, separarea funcțiilor.

Evaluarea controlului intern pleacă de la aspecte precum:

- existența de ghiduri și manuale de proceduri;
- garantarea evoluției sistemului de control intern;

Scanned with OKEN Scanner

- asigurarea posibilităţii accesului la sistem pentru controlul extern;
- asigurarea posibilităţii confruntării descrierii teoretice cu realitatea.

În cadrul unui mediu informatizat, controlul intern pleacă de la aspecte precum:
- existenţa unei strategii informatice formalizate, elaborate cu implicarea conducerii operaţionale;
- implicarea conducerii şi sensibilizarea sa faţă de riscurile crescute sau generate de informatică;
- alocarea de resurse care demonstrează capacitatea sistemului informatic de a-şi atinge obiectivele;
- recrutarea de personal cu un nivel de competenţă adaptat tehnologiilor utilizate şi existenţa unui plan de formare continuă care trebuie să permită o actualizare a cunoştinţelor.

Elementele de risc specifice, introduse de utilizarea informaticii, se referă la evaluarea unor aspecte precum:
- nivelul de dependenţă a entităţii de sistemul său informatic, cu influenţă asupra continuităţii exploatării, atunci când dependenţa este prea mare;
- nivelul de confidenţialitate a informaţiilor vehiculate de sistem;
- obligaţia de respectare a dispoziţiilor în vigoare referitoare la fiscalitate, protecţia persoanelor, proprietatea intelectuală sau reglementări specifice anumitor sectoare de activitate.

În domeniul organizării generale, trebuie să existe:
- o documentare referitoare la principiile de contabilizare şi control al operaţiunilor;
- circuite de informaţii vizând exhaustivitatea operaţiunilor, o centralizare rapidă şi o armonizare a datelor contabile, precum şi controale asupra aplicării acestor circuite;

Scanned with OKEN Scanner

- un calendar al elaborării de informaţii contabile şi financiare difuzate în cadrul grupului, necesare pentru situaţiile financiare ale societăţii-mamă.

Sunt necesare, de asemenea:

- identificarea cu claritate a persoanelor responsabile cu elaborarea informaţiilor contabile şi financiare publicate sau care participă la elaborarea situaţiilor financiare;
- accesul fiecărui colaborator implicat în procesul elaborării de informaţii contabile şi financiare, la informaţiile necesare controlului intern;
- instituirea unui mecanism prin care să se asigure efectuarea controalelor;
- proceduri prin care să se verifice dacă controalele au fost efectuate, să se identifice abaterile de la regulă şi să se poată remedia, dacă este necesar;
- existenţa unui proces care urmăreşte identificarea resurselor necesare bunei funcţionări a funcţiei contabile;
- adaptarea necesarului de personal şi a competenţelor acestuia la mărimea şi complexitatea operaţiunilor, ca şi la evoluţia nevoilor şi constrângerilor.

Controlul intern contabil şi financiar al entităţii se aplică în vederea asigurării unei gestiuni contabile şi a unei urmăriri financiare a activităţilor sale, pentru a răspunde obiectivelor definite şi reprezintă un element major al controlului intern. El vizează ansamblul proceselor de obţinere şi comunicare a informaţiei contabile şi financiare şi contribuie la realizarea unei informaţii fiabile şi conforme exigenţelor legale. Ca şi controlul intern în general, el se sprijină pe un sistem cuprinzând în special elaborarea şi aplicarea politicilor şi procedurilor în domeniu, inclusiv a sistemului de supraveghere şi control.

Scanned with OKEN Scanner

Controlul intern contabil şi financiar vizează asigurarea:

- conformităţii informaţiilor contabile şi financiare publicate, cu regulile aplicabile acestora;
- aplicării instrucţiunilor elaborate de conducere în legătură cu aceste informaţii;
- protejării activelor;
- prevenirii şi detectării fraudelor şi neregulilor contabile şi financiare;
- fiabilităţii informaţiilor difuzate şi utilizate la nivel intern în scop de control, în măsura în care ele contribuie la elaborarea de informaţii contabile şi financiare publicate;
- fiabilităţii situaţiilor financiare anuale publicate şi a altor informaţii comunicate pieţei.

Sub aspectul regulilor contabile, trebuie avute în vedere:

- existenţa unui manual de politici contabile;
- existenţa unei proceduri de aplicare a acestui manual;
- existenţa de controale prin care să se asigure respectarea manualului;
- cunoaşterea evoluţiei legislaţiei contabile şi fiscale;
- efectuarea de controale specifice asupra punctelor sensibile;
- identificarea şi tratarea corespunzătoare a anomaliilor;
- adaptarea programelor informatice la nevoile entităţii;
- conformitatea cu regulile contabile;
- asigurarea exactităţii şi exhaustivităţii înregistrărilor contabile;
- respectarea caracteristicilor calitative ale informaţiilor cuprinse în situaţiile financiare, astfel încât să satisfacă nevoile utilizatorilor;
- pregătirea informaţiilor necesare consolidării grupului;

Scanned with OKEN Scanner

- definirea şi distribuirea procedurilor de elaborare a situaţiilor financiare anuale consolidate, către toate entităţile de consolidat.

Organizarea controlului intern în entitate şi buna lui funcţionare scade riscul de denaturare semnificativă a situaţiilor financiare.

7.5. Raportarea plăţilor efectuate către Guverne

Definiţii:

1. entitate activă în industria extractivă înseamnă o entitate care desfăşoară activităţi ce implică explorarea, prospectarea, descoperirea, exploatarea şi extracţia zăcămintelor de minerale, petrol, gaze naturale sau alte materiale, în cadrul activităţilor economice enumerate în anexa I la Regulamentul (CE) nr. 1.893/2006 al Parlamentului European şi al Consiliului din 20 decembrie 2006 de stabilire a Nomenclatorului statistic al activităţilor economice NACE a doua revizuire şi de modificare a Regulamentului (CEE) nr. 3.037/90 al Consiliului, precum şi a anumitor regulamente CE privind domenii statistice specifice, la secţiunea B INDUSTRIA EXTRACTIVĂ ŞI EXPLOATAREA ÎN CARIERE, diviziunile 05 Extracţia cărbunelui şi lignitului, 06 Extracţia ţiţeiului şi a gazelor naturale, 07 Extracţia minereurilor metalifere şi 08 Alte activităţi din industria extractivă;

2. entitate activă în sectorul exploatării pădurilor primare înseamnă o întreprindere care desfăşoară, în pădurile primare, activităţi prevăzute în Regulamentul (CE) nr. 1.893/2006, respectiv secţiunea A - AGRICULTURĂ, SILVICULTURĂ ŞI PESCUIT, diviziunea 02 Silvicultură şi

Scanned with OKEN Scanner

exploatare forestieră, grupa 02.2 Exploatare forestieră, din anexa I la acest regulament;

3. guvern înseamnă orice autoritate națională, regională sau locală a unui stat membru sau a unei țări terțe. Sunt incluse departamentele, agențiile sau întreprinderile controlate de acea autoritate, în sensul prevederilor secțiunii 8.2 „Obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate";

4. proiect înseamnă activități operaționale care sunt reglementate de un singur contract, licență, locație, concesiune sau alte acorduri juridice similare şi care formează baza pentru o obligație de plată cu un guvern. Cu toate acestea, dacă mai multe astfel de acorduri sunt interconectate pe fond şi formează baza pentru o obligație de plată cu un guvern, acestea sunt considerate a fi un proiect;

5. plată înseamnă o sumă plătită fie în numerar, fie în natură, pentru activitățile menționate la pct. 1 şi 2, de următoarele tipuri:

a) drepturi de producție;

b) impozite percepute asupra venitului, producției sau profiturilor societăților, cu excepția impozitelor percepute asupra consumului, cum ar fi taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venitul personal sau impozitul pe vânzări;

c) redevențe;

d) dividende;

e) prime de semnare, descoperire şi producție;

f) taxe de licență, taxe de închiriere, taxe de înregistrare şi alte taxe aferente licențelor şi/sau concesiunilor; şi

g) plăți pentru îmbunătățiri aduse infrastructurii.

Plățile menționate la pct. 5 sunt cele prevăzute de legislația în vigoare, aplicabilă entității. Plățile respective presupun transfer de beneficii economice incluzând fluxuri de trezorerie,

Scanned with OKEN Scanner

transferuri de bunuri sau prestări de servicii efectuate în cursul exercițiului financiar de raportare, indiferent de perioada în care a fost înregistrată obligația corespunzătoare.

Pentru a determina dacă o entitate este activă sau un grup este activ în industria extractivă sau în sectorul exploatării pădurilor primare, definițiile respective se referă la clasificarea activităților economice pentru scopuri statistice, prezentate în secțiunile relevante ale Regulamentului (CE) nr. 1.893/2006. O entitate care este parte a unei asocieri în participație sau a unei entități controlate în comun este activă în industria extractivă sau în sectorul exploatării pădurilor primare dacă acea asociere în participație sau entitate controlată în comun se califică pentru clasificarea NACE.

Entități obligate să raporteze plățile către guverne

Entitățile mijlocii și mari, indiferent de natura acționarilor, precum și societățile / companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat și regiile autonome, active în industria extractivă sau în sectorul exploatării pădurilor primare au obligația de a întocmi și a publica anual un raport asupra plăților către guverne. În cazul în care o entitate devine entitate încadrată în categoria entităților mijlocii și mari, cerințele de raportare prevăzute de prezentul capitol se aplică dacă criteriile de mărime prevăzute la capitolul „*Raportarea situațiilor financiare - Categorii de entități*" sunt depășite două exerciții financiare consecutive.

Această obligație nu se aplică entităților care sunt filiale sau societăți-mamă, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- societatea-mamă intră sub incidența legislației naționale; și
- plățile efectuate de entitate către guverne sunt incluse în raportul consolidat asupra plăților către guverne, întocmit de societatea-mamă respectivă.

Scanned with OKEN Scanner

Cerinţele de raportare se aplică şi în cazul în care entitatea este parte a unei asocieri în participaţie care îşi desfăşoară activitatea în industria extractivă sau în sectorul exploatării pădurilor primare. În acest caz, plăţile cuprinse în raportul asupra plăţilor efectuate către guverne se prezintă în proporţia corespunzătoare participării sale la acea asociere în participaţie.

Conţinutul raportului

Nu este necesar ca o plată, indiferent dacă este plată unică sau o serie de plăţi conexe, să fie luată în considerare în raport dacă este mai mică de 100.000 euro în cursul unui exerciţiu financiar.

Raportul prezintă următoarele informaţii în legătură cu activităţile descrise la pct. 1 şi 2, aferente exerciţiului financiar în cauză:

- suma totală a plăţilor efectuate către fiecare guvern;
- suma totală pe tip de plată, în conformitate cu pct. 5 lit. a)-g), efectuată către fiecare guvern;
- dacă plăţile au fost atribuite unui proiect specific, suma totală pe tip de plată, în conformitate cu pct. 5 lit. a)-g), efectuată pentru fiecare astfel de proiect şi suma totală a plăţilor pentru fiecare astfel de proiect.

Plăţile efectuate de entitate pentru obligaţii impuse la nivelul entităţii pot fi prezentate la nivelul acesteia şi nu la nivel de proiect.

Dacă se efectuează plăţi în natură către guverne, ele sunt raportate în valoare şi, dacă este cazul, în volum. Se prezintă note justificative pentru a explica modul în care a fost determinată această valoare.

Informaţiile publicate cu privire la plăţile menţionate reflectă substanţa, mai curând decât forma plăţii sau a activităţii în cauză.

Scanned with OKEN Scanner

Raportul consolidat asupra plăților către guverne

Entitățile mijlocii și mari, precum și entitățile de interes public, active în industria extractivă sau în sectorul exploatării pădurilor primare, care intră sub incidența legislației naționale, au obligația de a întocmi un raport consolidat asupra plăților efectuate către guverne dacă, în calitate de societăți-mamă, au obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate.

O societate-mamă este considerată, de asemenea, a fi activă în industria extractivă sau în sectorul exploatării pădurilor primare dacă oricare dintre filialele sale este activă în industria sau în sectorul menționat. Filialele avute în vedere în acest scop sunt aceleași cu cele cuprinse în perimetrul de consolidare utilizat la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate. Ca urmare, perimetrul de consolidare este folosit și pentru aplicarea prevederilor prezentului capitol.

Raportul consolidat cuprinde numai plățile către guverne rezultate în urma operațiunilor de extracție și/sau de exploatare forestieră.

În cazul în care o entitate controlată în comun, cuprinsă în consolidare, își desfășoară activitatea în industria extractivă sau în sectorul exploatării pădurilor primare, în scopul întocmirii raportului consolidat prevăzut de prezenta secțiune sunt avute în vedere plățile corespunzătoare participației deținute în acea entitate controlată în comun.

Obligația de a întocmi raportul consolidat nu se aplică:

- unei societăți-mamă a unui grup din categoria grupurilor mici și mijlocii, cu excepția cazului în care o entitate afiliată este entitate de interes public; și
- unei societăți-mamă reglementate de legislația națională, care este ea însăși filială, dacă societatea-mamă a acesteia se află sub incidența legislației naționale.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă un grup din categoria grupurilor mici şi mijlocii include o entitate de interes public, întregul grup este tratat ca fiind grup mare. În acest caz, societatea-mamă a grupului are obligaţia de a întocmi raport consolidat asupra plăţilor către guverne.

O entitate, inclusiv o entitate de interes public, poate fi exclusă din raportul consolidat asupra plăţilor către guverne dacă este îndeplinită cel puţin una din următoarele condiţii:

- restricţii severe pe termen lung împiedică în mod substanţial exercitarea de către societatea-mamă a drepturilor sale asupra activelor sau conducerii entităţii în cauză;
- în cazuri extrem de rare în care informaţiile necesare pentru întocmirea raportului consolidat asupra plăţilor către guverne în conformitate cu prezentele reglementări nu pot fi obţinute fără cheltuieli disproporţionate sau întârzieri nejustificate;
- acţiunile sau părţile sociale ale entităţii în cauză sunt deţinute exclusiv în vederea vânzării lor ulterioare.

Aceste scutiri se aplică numai dacă sunt utilizate şi în scopul întocmirii situaţiilor financiare anuale consolidate.

Publicarea

Raportul privind plăţile către guverne şi raportul consolidat asupra plăţilor către guverne se publică potrivit legislaţiei naţionale. Întreprinderile care întocmesc şi publică un raport în conformitate cu cerinţe de raportare ale unei ţări terţe evaluate ca fiind echivalente cu cele prevăzute în prezentul capitol, sunt exceptate de la cerinţele prezentului capitol, cu excepţia obligaţiei de a publica respectivul raport potrivit legislaţiei naţionale în vigoare.

Membrii organelor responsabile ale unei entităţi, care acţionează în limitele competenţelor conferite de legislaţia naţională, au responsabilitatea de a se asigura, aplicând la

Scanned with OKEN Scanner

nivel maxim cunoștințele și abilitățile de care dispun, că raportul asupra plăților către guverne este întocmit și publicat în conformitate cu cerințele prezentului capitol.

7.6. Sancțiuni administrative pentru nerespectarea legislației contabile

Constituie contravenție următoarele fapte:

1. deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate.

Această contravenție se sancționează cu amendă de la 1.000 lei la 10.000 lei;

2. nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității, cu privire la:

a) aprobarea politicilor și procedurilor contabile prevăzute de legislație;

b) utilizarea și ținerea registrelor de contabilitate;

c) întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora în perioada la care se referă, păstrarea și arhivarea acestora, precum și reconstituirea documentelor pierdute, sustrase sau distruse.

Contravențiile de la lit.a), b) și c) se sancționează cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei;

d) efectuarea inventarierii;

Această contravenție se sancționează cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

e) întocmirea, semnarea şi depunerea în termenul legal la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice a situaţiilor financiare anuale şi, după caz, a situaţiilor financiare anuale consolidate, precum şi a raportărilor contabile.

Această contravenţie se sancţionează astfel: cele referitoare la întocmire şi semnare, cu amendă de la 2.000 lei la 3.000 lei; cea referitoare la depunerea în termenul legal, cu amendă de la 300 lei la 1.000 lei, dacă perioada de întârziere este cuprinsă între 1 şi 15 zile lucrătoare, cu amendă de la 1.000 lei la 3.000 lei, dacă perioada de întârziere este cuprinsă între 16 şi 30 de zile lucrătoare, şi cu amendă de la 1.500 lei la 4.500 lei, dacă perioada de întârziere depăşeşte 30 de zile lucrătoare;

f) întocmirea, semnarea şi depunerea la Ministerul Finanţelor Publice şi la unităţile teritoriale ale acestuia, precum şi la instituţiile publice ierarhic superioare a situaţiilor financiare trimestriale şi anuale ale instituţiilor publice, potrivit legii.

Această contravenţie se sancţionează cu amendă de la 1.000 lei la 3.000 lei;

g) depunerea declaraţiei din care să rezulte că entităţile nu au desfăşurat activitate, respectiv a înştiinţării despre exerciţiul financiar ales de către persoanele care optează pentru un exerciţiu financiar diferit de anul calendaristic.

Această contravenţie se sancţionează cu amendă de la 100 lei la 200 lei;

3. prezentarea de situaţii financiare care conţin date eronate sau necorelate, inclusiv cu privire la identificarea persoanei raportoare.

Această contravenţie se sancţionează cu amendă de la 200 lei la 1.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

4. nerespectarea prevederilor referitoare la:

- situaţiile financiare anuale vor fi însoţite de o declaraţie scrisă a administratorului prin care îşi asumă răspunderea pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale şi confirmă că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situaţiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situaţiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziţiei financiare, performanţei financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea desfăşurată;

c) persoana juridică îşi desfăşoară activitatea în condiţii de continuitate.

- situaţiile financiare anuale consolidate trebuie să fie însoţite de o declaraţie scrisă a administratorului societăţii-mamă prin care îşi asumă răspunderea pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate şi confirmă că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situaţiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă a poziţiei financiare, a performanţei financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea grupului.

Această contravenţie se sancţionează cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei;

5. nerespectarea prevederilor referitoare la obligaţia membrilor organelor de administraţie, conducere şi supraveghere de a întocmi şi de a publica situaţiile financiare anuale.

Această contravenţie se sancţionează cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei;

6. nerespectarea prevederilor referitoare la obligaţia membrilor organelor de administraţie, conducere şi supra-

Scanned with OKEN Scanner

veghere ale societăţii-mamă de a întocmi şi de a publica situaţiile financiare anuale consolidate.

Această contravenţie se sancţionează cu amendă de la 10.000 lei la 30.000 lei;

7. nerespectarea obligaţiei privind auditarea, conform legii, a situaţiilor financiare anuale şi a situaţiilor financiare anuale consolidate.

Această contravenţie se sancţionează cu amendă de la 30.000 lei la 40.000 lei;

8. nedepunerea, potrivit prezentei legi, a situaţiilor financiare anuale, a situaţiilor financiare anuale consolidate, precum şi a raportărilor contabile.

Această contravenţie se sancţionează cu amendă de la 2.000 lei la 5.000 lei;

9. nerespectarea prevederilor privind:

- organizarea şi conducerea contabilităţii în conformitate cu Legea contabilitatii nr.82/1991;
- interzicerea depunerii la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice a mai multor seturi de situaţii financiare anuale pentru acelaşi exerciţiu financiar.

Această contravenţie se sancţionează cu amendă de la 1.000 lei la 10.000 lei.

Constatarea contravenţiilor şi aplicarea amenzilor se fac de persoanele cu atribuţii de inspecţie fiscală şi control financiar, precum şi de personalul altor direcţii din cadrul Ministerului Finanţelor Publice.

Constatarea contravenţiilor şi aplicarea amenzilor în cazul asociaţiilor de proprietari se fac de persoanele cu atribuţii de control din cadrul consiliilor locale ale municipiilor, oraşelor,

Scanned with OKEN Scanner

comunelor și ale sectoarelor municipiului București și de alte persoane anume împuternicite de consiliile județene, respectiv de Consiliul General al Municipiului București.

Amenzile contravenționale se suportă de persoanele vinovate.

În situația în care în termen de 3 zile lucrătoare de la aplicarea amenzii prevăzute de lege nu se depun situațiile financiare de către autoritățile și instituțiile publice, Ministerul Finanțelor Publice va lua următoarele măsuri:

- blocarea deschiderilor de credite bugetare pentru ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru șomaj, bugetului Fondului național unic de asigurări de sănătate și ai bugetelor locale;
- blocarea conturilor de disponibilități deschise la unitățile Trezoreriei Statului pe numele autorităților și instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din venituri proprii.

Se vor excepta următoarele operațiuni:

- plățile din fonduri externe nerambursabile ori finanțări primite de la instituții sau organizații internaționale pentru derularea unor programe și proiecte, precum și fondurile de cofinanțare și prefinanțare aferente;
- plata drepturilor salariale și a contribuțiilor aferente, precum și a drepturilor de asigurări și asistență socială;
- rambursările de credite interne și externe, comisioanele și alte costuri aferente;
- contribuții și cotizații către organizații internaționale;
- plățile din Fondul de rezervă bugetară la dispoziția Guvernului și din Fondul de intervenție la dispoziția Guvernului, potrivit legii.

Scanned with OKEN Scanner

Referențialul contabil românesc a suferit de-a lungul timpului numeroase modificări, adaptări şi alinieri la directivele europene. Regulile contabile sunt aceleaşi pentru toate entitățile. Diferențierea constă în numărul de componente ale situațiilor financiare anuale, al formatului bilanțului cuprins în situațiile financiare anuale şi al cuprinsului notelor explicative. De asemenea, obligația de auditare şi de publicare a situațiilor financiare anuale se referă doar la anumite categorii de entități, sau la entități care depăşesc limitele anumitor criterii de mărime.

Prin acest ghid ne propunem să venim în întâmpinarea cititorilor noştri, să-i ajutăm să prevină înregistrarea unor erori în contabilitate sau să le regleze corect în situația în care ele apar. Înregistrările contabile sunt în strânsă legătură cu determinarea bazelor pentru stabilirea impozitelor şi taxelor.

Exemplele prezentate nu sunt exhaustive, dată fiind multitudinea operațiunilor care au loc în practică. De asemenea, la contabilizarea operațiunilor economico-financiare trebuie avute în vedere atât documentele şi clauzele contractuale care stau la baza operațiunilor, cât şi reglementările contabile în vigoare la data înregistrării operațiunii.

Mariana Darlaiane

Cartea include şi cadoul nostru
CD Consultant TVA

Scanned with OKEN Scanner